

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
MESTRADO EM DIREITO - TURMA ESPECIAL
UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS
MISSÕES URI - CAMPUS DE ERECHIM

CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: AÇÃO DOS TRIBUNAIS
DE CONTAS E DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA A UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SANTA CATARINA PARA A OB-
TENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO.

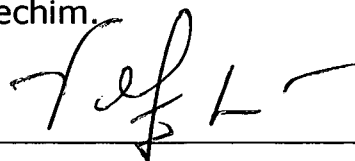
Mestrando: Valdemar Michalczuk

Orientador: Professor Dr. Volnei Ivo Carlin

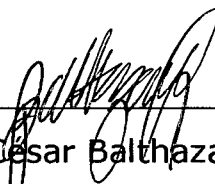
Co-orientador: Professor Dr. José Alcebiades de Oliveira Junior

Florianópolis, novembro de 1999.

Esta Dissertação foi julgada APTA para a obtenção do título de Mestre em Ciências Jurídicas e aprovada em sua forma final pelo Centro de Pós-Graduação em direito da Universidade Federal de Santa Catarina – Turma Especial da URI – Campus de Erechim.



Dr. Volnei Ivo Carlin
Professor Orientador

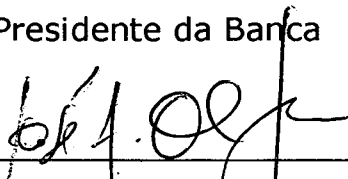


Dr. Ubaldo César Balthazar
Coordenador do Curso

Apresentada perante a Banca Examinadora composta dos Professores:



Dr. Volnei Ivo Carlin
Presidente da Banca



Dr. José Alcebiades de Oliveira Jr.
Membro titular da banca

Msc. João dos Passos Martins Neto
Membro titular da banca

Florianópolis, 29 de novembro de 1999.

AGRADEÇO ao Professor Dr. Volnei Ivo Carlin,
pela orientação recebida na elaboração do
presente trabalho.

DEDICO este trabalho aos meus filhos Matheus e
Thiago, pelo estímulo recebido.

O Autor da presente dissertação assume total responsabilidade por quaisquer opiniões, de quaisquer espécies, contidas no trabalho, isentando de responsabilidade a UFSC e a URI, o Orientador, o Co-Orientador e a Banca Examinadora.

RESUMO

A presente dissertação tem por objetivo efetuar um estudo das atividades exercidas pelos Tribunais de Contas, para verificar o retorno, em termos de controle, principalmente preventivo, visando a impedir a má utilização dos recursos públicos. Espera-se verificar, também, se a implementação de um sistema de controle interno integrado com o controle externo, que obedeça aos princípios da legitimidade e economicidade, viabiliza uma fiscalização mais eficaz.

Primeiramente, fez-se um estudo sobre o Controle Externo no Mundo Contemporâneo, esclarecendo, a etimologia do termo controle, fazendo uma breve comparação entre Tribunais de Contas e Controladorias e examinando os controles prévio, concomitante e posterior. Pesquisou-se, também, sem um aprofundamento maior, o funcionamento dos Tribunais de Contas e Controladorias no Direito Estrangeiro.

Após, focalizou-se o Tribunal de Contas no Brasil, iniciando com a parte histórica, passando para os controles e competências a ele atribuídas pela Constituição Federal de 1988; buscou-se ainda informações sobre como são feitas as auditorias.

A seguir, o sistema de controle interno da Administração Pública e as suas atribuições constitucionais mereceu atenção. Questionamentos foram feitos sobre a eficácia desta fiscalização, principalmente pela não implantação efetiva nos moldes preconizados pela Carta de 1988.

O embasamento teórico da dissertação é a Moralidade Administrativa e a Ética; aquela, a partir de 1988, passou a ser princípio constitucional. Para se examinar o controle da Administração Pública, a Moral e a Ética são indispensáveis, com o objetivo de torná-lo mais transparente e evitar desvios e desperdícios de recursos públicos.

Ao final, nas reflexões sobre a pesquisa, sugere-se, em um primeiro momento, uma verdadeira *simbiose* entre os sistemas de controle interno e externo, visando a melhorar a fiscalização exercida sobre a Administração Pública. Num segundo momento, questiona-se a natureza política, enquanto político/partidária, das decisões dos Tribunais de Contas, que têm dificultado a responsabilização dos administradores públicos, por decidirem, lamentavelmente, em algumas ocasiões, conforme orientação política, em detrimento do aspecto legal.

ABSTRACT

The present dissertation has for objective to make a study of the activities exercised by the Tribunals of Bills, to verify the return, in control terms, mainly preventive, seeking to impede the bad use of the public resources. It hopes to verify, also, if the implement of a system of internal control integrated with the external control, that it obeys the principle of the legitimacy and economical, it makes possible a more effective fiscalization.

Firstly, were made himself a study about the External Control in the Contemporary World, clarifying, the etymology of the term controls, making a brief comparison between Tribunals of Bills and Tribunals of Control and examining the previous, concomitant and posterior controls. It was researched, also, without a larger rescasch, the operation of the Tribunals of Bills and Controladorias in the Foreign Right.

After, were focused the Tribunal of Bills in Brazil, beginning with the historical part, passing for the controls and competences to it attributed by the Federal Constitution of 1988; it was still looked for information on as they are made the audits.

To proceed, the system of internal control of the Public Administration and its constitutional attributions were focused.

Questionamentos was made about the effectiveness of this fiscalization, mainly for the not effective implantação in the molds preconizados for the Letter of 1988.

The theoretical basis of the dissertation is the Administrative Morality and the ethics; the first one, since 1988 became a constitutional principle. To examine the control of the Public Administration, the Morals and the Ethics are indispensable, with the objective of turning it more transparent and to avoid deviations and wastes of public resources.

At the end, in the reflections on the research, is suggested, in a first moment, a true symbiosis among the systems of internal and external control, seeking to improve the fiscalization exercised about the Public Administration. In a second moment, the political nature is questioned, while politician-political, of the decisions of the Tribunals of Bills, that have been hindering the public administrators' responsabilization, for decide, lamentably, in some occasions, according to political orientation, in detriment of the legal aspect.

SUMÁRIO

RESUMO.....	V
ABSTRACT.....	VII
INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - O CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO MUNDO CONTEMPORÂNEO	
1.1 - O termo controle.....	4
1.2 - Tribunais e Controladorias.....	7
1.3 - O controle prévio.....	11
1.4 - O controle concomitante.....	15
1.5 - O controle posterior.....	16
1.6 - A Administração Pública	19
CAPÍTULO II - TRIBUNAIS DE CONTAS E CONTROLADORIAS NO DIREITO ESTRANGEIRO	
2.1 - República Federal da Alemanha.....	22
2.2 - Itália.....	26
2.3 - França.....	34
2.4 - Bélgica.....	40
2.5 - Portugal.....	46
2.6 - Finlândia.....	49
2.7 - Espanha.....	53

2.8 - Inglaterra.....	56
2.9 - Estados Unidos da América.....	60
2.10 - Argentina.....	64

CAPÍTULO III - O TRIBUNAL DE CONTAS NO BRASIL

3.1 - Histórico.....	67
3.2 - Posição Constitucional do Tribunal de Contas.....	70
3.3 - Composição do Tribunal de Contas.....	72
3.4 - Os controles estabelecidos pelo Artigo 70 da Constituição Federal:	
3.4.1 - O Controle da Legalidade.....	75
3.4.2 - O Controle da Legitimidade.....	77
3.4.3 - O Controle da Economicidade.....	80
3.4.4 - O Controle da Aplicação de Subvenções.....	83
3.4.5 - O Controle quanto à Renúncia de Receita.....	84
3.5 - As Competências do Tribunal de Contas:	
3.5.1 - O parecer sobre as contas do governo.....	86
3.5.2 - O julgamento das contas do administradores.....	90
3.5.3 - Admissão, aposentadoria, reformas e pensões de servidores.....	93
3.5.4 - Inspeções e auditorias.....	97
3.5.5 - Fiscalização das contas das empresas supranacionais de cujo capital a União participa.....	98
3.5.6 - Fiscalização da aplicação de recursos.....	99
3.5.7 - Informações ao Congresso Nacional.....	101
3.5.8 - Função sancionadora.....	103

CAPÍTULO IV - O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO

4.1 - O Controle Interno como Sistema.....	105
4.2 - A avaliação do cumprimento das metas previstas.....	109

4.3- A comprovação da legalidade e a avaliação de resultados.....	111	
4.4 - O controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.....	114	
4.5 - O apoio ao Controle Externo.....	115	
4.6 - A responsabilidade solidária do Controle Interno	118	
CAPÍTULO V - A QUESTÃO MORAL		
5.1 - A Moralidade Administrativa.....	121	
5.2 - A Ética na Administração Pública.....	135	
5.3 - Improbidade Administrativa.....	141	
CAPÍTULO VI - REFLEXÕES SOBRE A PESQUISA REALIZADA		
6.1 - Sugestões para reorganização dos controles existentes.....	146	
6.2 - A natureza política das decisões.....	159	
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....		166
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....		169

INTRODUÇÃO

A todo momento, os meios de comunicação de massa veiculam notícias referentes aos desvios e/ou má aplicação dos recursos públicos, corrupção,... Entretanto, raras vezes anunciam a prática de ações que desencadeiem controle e/ou solução dos problemas.

“Controle da Administração Pública” tem merecido pouca atenção dos doutrinadores. Por isso, há dificuldade em encontrar obras que tratem desse assunto - que se constitui o tema dessa dissertação.

Constata-se que boa parte dos graves problemas da Administração Pública Brasileira estão relacionados com a falta de controle. É possível mesmo que não haja interesse político para solucioná-los. Assim, resolveu-se pesquisar sobre este tema, objetivando conhecê-lo melhor, bem como sugerir, para debate acadêmico, a reorganização dos controles estabelecidos na Constituição Federal Brasileira, principalmente no que se refere ao relacionamento controle interno *versus* controle externo, visando à sua implementação.

No tocante à metodologia, optou-se pela pesquisa bibliográfica.

No primeiro capítulo, aborda-se sucintamente “o controle”, com o estudo da sua etimologia, pesquisa dos tipos de fiscalizações realizadas pelos Tribunais de Contas e Controladorias. Estabelece-se, também, as especificidades das ações de cada um desses órgãos.

No segundo capítulo, faz-se um levantamento dos Tribunais de Contas e Controladorias no Direito Estrangeiro, tendo como objetivo principal verificar os controles adotados em outros países, para confrontá-los com a fiscalização adotada no Brasil. De posse dessas informações pretende-se, ao final, sugerir a reorganização do sistema de controle brasileiro. Deve-se esclarecer, terem sido as pesquisas efetuadas basicamente através da Internet, considerando a quase inexistência de bibliografia sobre o assunto.

No terceiro capítulo, o foco é o Tribunal de Contas no Brasil, conforme dispõe a Constituição Federal, nos Artigos 70 a 75. Inicia-se com a parte histórica, para após, adentrar nos diversos controles estabelecidos constitucionalmente.

Incluir-se-á, também, uma avaliação sobre o funcionamento do controle externo, operacionalizado em auditorias feitas sobre a gestão relativa ao exercício anterior e, eventualmente, sobre as contas de ex-dirigentes. Esse procedimento torna-o incapaz de identificar uma irregularidade a tempo de contê-la.

O quarto capítulo irá tratar sobre o controle interno da Administração Pública, conforme estabelecido no Artigo 74 da

Constituição Federal. Sistema esse que ainda não recebeu o tratamento estabelecido pela Constituição, o que inviabiliza a responsabilidade solidária e o torna inexistente. Analisa-se, também, a possibilidade de sua integração com o controle externo.

O quinto capítulo apresenta o embasamento teórico da dissertação. A Moralidade e a Ética na Administração Pública se colocam num plano de absoluta indispensabilidade, se o objetivo é controlar e evitar a corrupção.

No último capítulo, concluindo a pesquisa, pretende-se apresentar sugestões, visando a estabelecer um debate, mesmo que restrito ao meio acadêmico, sobre a necessidade de se adequar os controles existentes, objetivando evitar os desvios de recursos públicos. Entende-se necessária uma verdadeira *simbiose* entre os controles interno e externo, sem a qual, os esforços dispendidos pelos dois sistemas apresentarão pouco resultado.

Ratifica-se, ainda, a pretensão de verificar se as decisões dos Tribunais de Contas têm um julgamento de acordo com as conveniências político/partidárias – contrariando o que consta dos processos administrativos e principalmente os princípios constitucionais.

CAPÍTULO I

O CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO MUNDO CONTEMPORÂNEO

1.1 - O termo controle

O termo "controle" encontra resistências entre os cultores do vernáculo, porque é considerado galicismo desnecessário. Ele deriva etimologicamente do francês "contre-rôle", que, segundo Odete Medauar, "é o registro que efetua o confronto com o registro original e serve para verificar os dados, abreviando-se, depois, essa expressão em controle."¹

Mesmo sem consenso, mas por não existir tradução, foi incorprado na Língua Portuguesa, sendo definido nos dicionários como verificação administrativa; fiscalização financeira; o poder de ter sob seu domínio, comando e fiscalização.

A Constituição Federal de 1988, na Seção IX, Artigos 70 e 71, ao tratar da fiscalização contábil, financeira e orçamentaria, utiliza o termo "controle" como sinônimo de fiscalização.

¹ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 13.

Em algumas obras pesquisadas, a definição de "controle" está assim apresentada:

"*Controle*, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro."²

"Controle administrativo é o poder de fiscalização e controle que a Administração Pública (em sentido amplo) exerce sobre sua própria atuação, sob os aspectos de legalidade e mérito, por iniciativa própria ou mediante provocação."³

"É a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente."⁴

"Assim, em consonância com a doutrina e o *jus positum*, conceitua-se *controle* como o princípio administrativo material, tutelar e autotutelar, de contrasteamento, supervisão e gestão integral da Administração, por meio de sistema horizontal de coordenação central, com o escopo de vigilância, orientação e correção, prévia ou posterior, de atos administrativos e de atos, decisões e atividades materiais de administração."⁵

"Controle da Administração Pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado."⁶

"A Administração Pública, direta, indireta ou fundacional, assujeita-se a controles internos e externos, *Interno* é o controle exercido por órgão da própria Administração, isto é, integrantes do aparelho

² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 575.

³ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Atlas. 1995. p. 480.

⁴ GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 547.

⁵ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 1992. p. 26.

⁶ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 22.

do Poder Executivo. *Externo* é o efetuado por órgãos alheios à Administração.”⁷

Considerando que a presente dissertação, já na formulação do problema questiona a eficácia do controle externo da Administração Pública, porque o considera uma estrutura marcadamente legalista e formal - legalista no sentido de despreocupar-se com a legitimidade e a economicidade - e apontar, como uma das variáveis, a implementação do controle interno conforme preconizado pela Constituição Federal, nos Artigos 31 e 74, opta-se pela tipologia de Hely Lopes Meirelles, que caracteriza controle como:

“Quanto à localização do órgão que o realiza:

- 1 - interno
- 2 - externo

Quanto ao momento em que ocorrem:

- 1 - prévio ou preventivo (a priori)
- 2 - concomitante ou sucessivo
- 3 - subsequente ou corretivo (a posteriori)”⁸

O controle dos atos da Administração Pública deve ser o mais amplo e rigoroso possível, a fim de impedir qualquer uso indevido do dinheiro e dos bens públicos. A própria Constituição Federal, nos Artigos 70 a 75, determina que a fiscalização seja completa, abrangendo todos os aspectos da Administração Pública.

Segundo Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, ao tratar do Poder Administrativo e Moralidade Administrativa, “Há uma máxima pertinente à Ciência Política que urge ser lembrada: **um poder sem controle tende sempre a se tornar um poder sem medida**. Sejam quais forem as escolas, ou as tendências do pensamento

⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 109.

⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 577-578.

histórico, todo esforço se concentra na limitação das franquias humanas.”⁹

Por fim, o controle da Administração Pública reveste-se de uma natureza de poder-dever. Não pode ser entendido portanto, como uma atividade discricionária. O Agente Público está obrigado à tanto, sob pena de responsabilidade, como de resto previsto pela própria Constituição Federal nos Artigos 70 a 75, bem como na Legislação Ordinária, da qual destaca-se a Lei 4320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

1.2 - Tribunais de Contas e Controladorias

A auditoria estatal, realizada através de Tribunais de Contas ou Controladorias, existe no mundo há muitos séculos. O trabalho realizado por João Gualberto de Oliveira, em homenagem aos vinte e cinco anos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, sem dúvida deve ser lido por quem quiser saber a evolução desses órgãos de contas.

Transcreve-se, de acordo com João Gualberto de Oliveira, o embrião dos órgãos de contas:

“Em Ática, com os “legisperitos”, houve um embrião do instituto a que diuturnamente chamam “Tribunal de Contas”, e em Atenas existiu uma “Corte de Contas”, cujos membros eram eleitos pelo povo através dos “comitia”. A ela se submetiam quantos exerciam uma parcela de administração pública, sendo impedido de

⁹ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. Curitiba: Genesis, 1993. p. 25.

testar e de ter função em qualquer magistratura, os faltosos sujeitos a quaisquer penas”¹⁰

Indubitavelmente, esses órgãos sofreram mudanças significativas com o passar do tempo. Existem, na atualidade, quatro tipos principais de instituições de contas: a Corte com função judicial; o Colegiado sem função judicial; o Escritório de Auditoria Independente, dirigido por um Auditor Geral, e o Escritório de Auditoria dirigido por um Auditor dentro da estrutura do Estado.

O Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Antonio Roque Citadini, em seu livro sobre o controle externo da Administração Pública, ao tratar da forma como se apresenta o controle externo, assim se posiciona:

“Em algumas nações aparecendo como órgão colegiado (Tribunais de Contas), em outras de forma unipessoal (Controladoria), os órgãos de controle de contas públicas têm nos dias atuais a importante e indispensável tarefa de fiscalizar as receitas e despesas dos Estados. Os Tribunais ou Controladorias são hoje presenças relevantes nos Estados modernos, sendo tanto maior seu destaque quanto maior o avanço de suas instituições democráticas.”¹¹

Como exemplo de Corte com função judicial, o modelo clássico é o da França, em razão de que, lá, é vedado à Justiça Comum conhecer de atos da Administração, excluídas as três exceções mencionadas por Hely Lopes Meirelles:

“Embora caiba à jurisdição administrativa o julgamento do contencioso administrativo - “ensemble des litiges que peut faire naître l’activité de l’Administration” - certas demandas de interesse da Administração ficam sujeitas à Justiça Comum desde que se enquadrem

¹⁰ OLIVEIRA, João Gualberto de. Vinte e Cinco anos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. In: **Revista do Tribunal de Contas do Estado S. Paulo** n.º 33, 1973. p. 135.

¹¹ CITADINI, Antonio Roque. **O Controle Externo da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1995. p. 13.

numa destas três ordens: a) litígios decorrentes de atividades públicas com caráter privado; b) litígios que envolvam questões de estado e capacidade das pessoas e de repressão penal; c) litígios que se refiram à propriedade privada.”¹²

O exemplo do segundo tipo - o Colegiado sem função judicial - pode ser o alemão e o do próprio Brasil, que, apesar de serem chamados Tribunal, não têm função judicial, pois suas decisões estão subordinadas à Justiça Comum. O terceiro tipo tem como exemplo o Escritório de Auditoria Independente que funciona na Inglaterra e nos Estados Unidos. O quarto tipo, o menos conhecido é utilizado pela Suécia, sendo o órgão de contas subordinado ao Governo. Ainda, na Finlândia, além do Auditor dentro da estrutura do Executivo, existe um outro, dirigido pelo Parlamento e chamado de Auditores do Parlamento, encarregado de analisar as contas do Governo.

Ao considerar a fiscalização quanto ao momento em que ocorre, tem-se os tipos italiano, belga e francês. Conforme a professora Odete Medauar, são assim caracterizados:

“O tipo italiano e o tipo belga consistem em fiscalização efetuada *antes* da realização da despesa; no modelo italiano o veto prévio acarreta impedimento, absoluto ou relativo, à despesa, no sentido de proibir ou suspender, respectivamente o ato submetido ao controle (veto absoluto e veto limitado). No modelo belga só ocorre veto limitado, configurando, então, fiscalização prévia admonitória, como afirma Carlos S. de Barros Junior. O tipo francês caracteriza-se pela fiscalização “a posteriori”, após a realização da despesa.”¹³

¹² MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 49-50.

¹³ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p.114-115.

Em todos os Estados, a Constituição ou a Legislação específica prevê, para o Órgão de Contas, um lugar dentro da estrutura do Governo, porém, com independência quando da realização de suas atividades. Embora o compromisso firmado, tanto pelos membros de Tribunais ou Colegiados, como dos Auditores Gerais, seja estritamente não-político, o critério para a seleção, em todos os países é a vinculação política. O Estado Espanhol¹⁴ poderia ser considerado a exceção, em razão dos critérios a serem preenchidos pelos candidatos; no entanto, o membro do Tribunal deve ter apoio de pelo menos 60% dos membros do Parlamento, o que acaba criando um vínculo político.

Quanto ao alcance de suas auditorias há também diversas situações: em alguns países, o órgão de contas audita também o governo regional e local, enquanto em outros, existem órgãos regionais e locais para a efetivação deste serviço. Existe, também, em alguns países, a auditoria realizada, tanto pelo controle interno do Órgão, quanto a realizada por firmas de Auditoria Independente, de forma complementar. Na Áustria, por exemplo, o Rechnungshof¹⁵ examina as contas dos governos locais que tenham mais de vinte mil habitantes, enquanto na Itália¹⁶, a partir de 1981, as cidades com mais de oito mil habitantes devem submeter suas contas a Corte dei Conti.

Em relação ao momento de realização, alguns Órgãos de Contas efetuam auditorias prévias, outros unicamente auditorias posterior, são poucos os países que realizam a auditoria concomitante. No entanto, todos os órgãos, mesmo trabalhando a

¹⁴ ESPANHA - Tribunal de Cuentas: <http://www.open.gov.uk/nao/st_spain.htm> (01/10/98)

¹⁵ AUSTRIA - Rechnungshof: <http://open.gov.uk/nao/st_austr.htm> (03/10/98)

¹⁶ ITALIA - Corte dei Conti: <http://www.open.gov.uk/nao/st_italy.htm> (05/10/98)

auditoria prévia e concomitante, praticam também a auditoria posterior.

O resultado dos trabalhos dos Órgãos de Contas é a produção de um relatório sobre as contas do Governo. A maioria, produz relatórios adicionais sobre assuntos específicos, que são submetidos ao Parlamento. Na maioria dos casos, os relatórios são publicados, contendo em anexo, as justificativas apresentadas pelo Governo. Importa ainda salientar que, em alguns países a mídia tem especial interesse pelos relatórios, como, por exemplo, na Áustria, onde acontece uma conferência de imprensa sobre o mesmo.

Ressalta-se que a diferença fundamental entre Tribunais de Contas e Controladorias situa-se na formação: o primeiro constitui-se em um órgão colegiado, com funções de controle, alguns também com funções jurisdicionais, basicamente administrativas; o segundo é um órgão monocrático, dirigido por um Controlador Geral, com funções de auditar as contas públicas e auxiliar o Parlamento.

O Controle é, porém, o fim último.

1.3 - O controle prévio

O controle prévio dos atos da administração pública - especialmente sobre os atos dos quais decorram efetivação de despesas - no Brasil, foi utilizado nas décadas passadas, mais especificamente, até a Constituição de 1967.

Em diversos países - Bélgica, Portugal, Itália e Grécia - ainda hoje, para a realização de despesas públicas, existe a necessidade de um visto prévio do Órgão de Contas; serve como exemplo de países

que não utilizam este tipo de controle: o Brasil e a França. Já onde o regime é o de Controladoria, este sistema não tem sido usado.

A retrospectiva histórica aponta que a gênese do Sistema, no Brasil, se dá pelo Decreto n.º 966-A, de 7 de novembro de 1890, que criou o Tribunal de Contas e assim estabelece:

"Art. 2º - Todos os decretos do Poder Executivo, ordens ou avisos dos diferentes Ministérios, suscetíveis de criar despesas, ou interessar as finanças da República, para poderem ter publicidade e execução, serão sujeitos primeiro ao Tribunal de Contas que os registrará, pondo-lhes o seu "visto", quando reconheça que não violam disposições de lei, nem excedam os créditos votados pelo Poder Legislativo."

Portanto, já na criação do Tribunal de Contas, para efeito de controle, as despesas deveriam ser registradas pelo Tribunal, com o respectivo visto de aprovação.

No regime de registro prévio dos atos de que resultassem despesas, que vigiu até a Constituição de 1967, criou-se um mecanismo de recurso. Havendo a recusa de registro, a sua execução ficava suspensa até o pronunciamento do Congresso Nacional, cabia recurso quando houvesse o registro, sob reserva, da despesa impugnada, nos casos em que o Presidente decidisse ordenar a execução daquela despesa, conforme estabelecido pela Constituição Federal de 1946, Artigo 77, §§ 1º a 3º e pela Lei 830/49, nos Artigos 48 a 51.

Os motivos que determinaram a eliminação do controle prévio no Brasil, à época, foram: crítica à excessiva demora na análise das despesas submetidas ao visto do Tribunal de Contas; dificuldades provocadas à Administração Pública em razão desse procedimento.

"No Brasil, nos anos 60, quando da reforma do Estado, promovida pelo Presidente Castelo Branco, seu Ministro do Planejamento, economista Roberto Campos, ao advogar o fim do controle prévio justificava-o com a necessidade de agilizar a atividade pública, que não podia ficar à espera de vistos nos Tribunais."¹⁷

Contudo o disposto no Artigo 71, inciso III, da Constituição Federal de 1988, impõe um controle prévio do Tribunal de Contas em algumas fases: registros dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, as concessões de aposentadorias, reformas e pensões. Nesses casos, o ato do administrador adquire executividade imediata; embora a definitividade somente acontecerá após a apreciação e o registro do Órgão de Contas.

No entendimento de Hely Lopes Meirelles, a atuação dos Tribunais de Contas, pela atual Constituição, deve ser exclusivamente a posteriori:

"Toda a atuação dos Tribunais de Contas deve ser a *posteriori*, não tendo apoio constitucional qualquer controle prévio sobre atos ou contratos da administração direta ou indireta, nem sobre a conduta de particulares que tenham gestão de bens ou valores públicos, salvo as inspeções e auditoria *in loco*, que podem ser realizadas a qualquer tempo."¹⁸

Vale a pena destacar o pensamento do professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, quando analisa a corrupção e o controle prévio:

"O caráter e as circunstâncias do ato administrativo são obviamente da mais alta importância para a ordem jurídica constituída. Todavia, não se deve exagerar. Apesar de todos os efeitos, o controle sempre prévio é

¹⁷ CAMPOS, Roberto. **A Lanterna na Popa**. Rio de Janeiro: Editora Topbooks, 1994. p. 703.

¹⁸ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 609.

um dos processos mais eficientes de limitação das facilidades negociáveis: uma condição evidente de contenção de certas prerrogativas governamentais, de cujos perigos os regimes se mostram demasiadamente sofridos.”¹⁹

Em contraponto, o Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo Antonio Roque Citadini, tem posição divergente sobre o controle prévio: “Embora seja um sistema de controle pouco adotado na atualidade, é certo que existam algumas formas de controle pontual, parecendo-nos, contudo, que, como forma ampla de fiscalização, esse sistema tenha pouca possibilidade de retornar ao grande número de Tribunais que já chegou a adotar tal modalidade.”²⁰

Hoje, a análise da forma como agem as pessoas que administram os recursos públicos leva à conclusão de que se faz necessário um sistema que possibilite a realização do controle prévio, sem contudo, trazer embutidos os inconvenientes que decretaram a sua extinção (demora no exame por parte dos Tribunais e o emperramento ainda maior da Administração Pública). Um sistema preventivo, orientador e voltado para a aferição de resultados é capaz de identificar as irregularidades a tempo de contê-las, evitando dessa forma possíveis desvios e desperdícios, ao mesmo tempo em que faculta ao agente público o cumprimento dos seus objetivos.

¹⁹ FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. **O Controle da Moralidade Administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1974. p. 235.

²⁰ CITADINI, Antonio Roque. **O Controle Externo da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1995. p. 35.

1.4 - O controle concomitante

O controle concomitante é aquele realizado pelo órgão encarregado da fiscalização durante o período de execução do ato administrativo.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, no Artigo 71, inciso IV, autoriza o Tribunal de Contas a realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias, caracterizando a possibilidade de realização do controle concomitante quando o Tribunal entender necessário.

A Lei de Licitações, Artigo 113 sobre o controle das despesas decorrentes dos contratos, estabelece também a possibilidade da efetivação do controle concomitante, conforme estabelecido no seu § 2º:

“§ 2º. Os Tribunais de Contas e órgãos integrantes do sistema de controle interno poderão solicitar para exame, até o dia útil imediatamente anterior à data de recebimento das propostas, cópia do edital de licitação já publicado, obrigando-se os órgãos ou entidades da Administração interessada à adoção de medidas corretivas pertinentes que, em função desse exame, lhes forem determinadas.”

O controle concomitante, portanto, é colocado como uma possibilidade de fiscalização a ser realizada pelos Tribunais de Contas; no entanto, observa-se ser ele utilizado exclusivamente nos casos em que haja alguma denúncia, durante a realização do ato administrativo. Nem poderia ser de outra maneira, pois, ou ele é prévio - pelo qual se analisa obrigatoriamente todas as despesas públicas antes de sua concretização - ou é posterior - quando o exame é realizada após a sua execução. Isso porque a estrutura para a fiscalização concomitante, de todas as despesas, não existe.

Houvesse a verificação concomitante de todas as despesas, estar-se-ia diante de um controle prévio que dispensaria o concomitante.

Alguns Tribunais de Contas têm se utilizado de um sistema que não se insere no conceito de controle simultâneo; no entanto, tampouco é prévio ou posterior. Trata-se da obrigatoriedade do envio periódico de documentos administrativos para análise, o que significa uma menor distância temporal entre a realização do ato e a fiscalização posterior, realizada como praxe pelos Tribunais de Contas. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo tem exigido, do responsável pelo controle interno, que remeta mensalmente relatórios e pareceres sobre a movimentação do mês anterior, dentre outros documentos. Esse procedimento caracteriza o controle posterior como, no mínimo, insuficiente.

Para concluir, transcreve-se a posição do Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Antonio Roque Citadini, quando analisa o controle concomitante: "Para as instituições de controle, a possibilidade de fiscalizar antes de o ato da Administração consumir-se, constitui-se em importante instrumento de ação, de modo a tornar ágil e de grande utilidade para a Administração sua conduta de fiscalização."²¹

1.5 - O controle posterior

O controle posterior dos atos da Administração Pública, também conhecido como o sistema francês de fiscalização, caracteriza-se pela análise e avaliação após a efetiva realização do

²¹ CITADINI, Antonio Roque. **O Controle Externo da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1995. p. 38.

ato, quando pouca coisa pode ser feita em termos de evitar prejuízos para a Administração Pública, eis que já concretizados.

Com a análise posterior destes atos, as auditorias são realizadas sobre a gestão relativa ao exercício anterior e freqüentemente, sobre as contas de ex-dirigentes. Resta apenas quando isso ocorre - a possibilidade de responsabilização do Agente Público. No entanto, tem-se observado, no dia a dia, que estas responsabilizações praticamente não existem, ou que só ocorrem após forte pressão popular, como o foi no caso PC/Collor - oportunidade em que a própria fiscalização aconteceu de maneira parcial, eis que os corruptores não foram investigados. Encontram-se, também, casos de responsabilização contra ex-prefeitos, via de regra, de pequenos Municípios, principalmente no Estado do Rio Grande do Sul, em razão da 4ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça²². Em absoluto se quer julgar o procedimento da 4ª Câmara Criminal inadequado; contudo, é de conhecimento geral que os problemas de desvios de recursos, em valores expressivos, ocorrem principalmente na União e nos Estados, até porque os Municípios ficam com apenas 16% do bolo tributário. O rigor, portanto, deveria ser extensivo também à União e aos Estados.

As críticas quanto ao sistema de controle posterior são inúmeras, uma vez que seus resultados são praticamente inexistentes já que a verificação acontece quando o prejuízo já ocorreu, e dificilmente será reparado. O que é pior: normalmente, sequer é constatado, pois a auditoria é por amostragem.

²² Sobre o assunto ver 4ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, processos 696802347, 696802396, 696802883, 696801380, 693088866, 696802263, 696801380, 696801117, 697800852 e 696802289, apenas os transcritos na Revista de Jurisprudência n.º 185, ref. 12/97.

A atividade profissional do autor, exercida nesta área da Administração Pública – mais de vinte anos, como advogado e contador e na atividade de controle – não oportunizou a observação de outro tipo de controle exercido pelo Tribunal de Contas, a não ser o controle posterior, apesar de todas as críticas que ele tem recebido. O Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Antonio Roque Citadini, tem o seguinte posicionamento sobre o assunto:

“Esta é uma das mais graves deficiências quando um órgão de controle adotar apenas esse modelo. Ao Parlamento pouquíssima utilidade terá o trabalho de fiscalização e será comum encontrar os relatórios, julgados, ou decisões dos Tribunais e Controladorias armazenados em salas dos Legislativos sem qualquer utilidade, já que dizem respeito a atos consumados sem qualquer possibilidade de intervenção do Poder Legislativo.”²³

O controle posterior é ligado estreitamente ao controle de índole contábil, orçamentária, financeira e patrimonial, tendo como seu melhor exemplo a prestação de contas dos gestores de recursos públicos.

Anualmente, o Tribunal de Contas recebe a documentação contábil e outros elementos relativos à atuação das unidades sujeitas a sua jurisdição, que são apreciados sob a forma de tomada e prestação de contas. Esses documentos, protocolados como processos, são analisados pelo Tribunal. Após o exame dos autos, as contas dos respectivos administradores são julgadas: regulares, regulares com ressalva ou irregulares. Como se observa, o exame das contas não permite a repressão de falhas, eis que já concretizadas.

²³ CITADINI, Antonio Roque. **O Controle Externo da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1995. p. 37.

Enquanto for adotado apenas ou quase exclusivamente o sistema de controle posterior, dificilmente deixarão de ocorrer escândalos com os desvios de recursos públicos que são amplamente divulgados. Seria conveniente adotar um sistema mais adequado que, além do controle posterior, realize também um controle prévio, visando a evitar maiores prejuízos ao Estado.

1.6 – A Administração Pública

A delimitação deste trabalho traça como fronteiras a Administração Pública, sob o enfoque da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das entidades da administração direta e indireta, que é efetuada pelos Tribunais de Contas e pelos Sistemas de Controle Interno.

Impõe-se a definição de Administração Pública:

“Administração Pública – Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade.”²⁴

Ainda, se faz necessário, separar as atividades administrativas e de governo. Esta toma decisões, enquanto aquela efetua a execução.

A Administração – atividade neutra e hierarquizada – executa, com responsabilidade técnica e legal, sem, porém, responsabilidade

²⁴ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 60.

constitucional ou política, os atos de governo, para atingir os objetivos políticos.

Os órgãos de Controle Externo e os Sistemas de Controle Interno fiscalizam, diretamente, os atos da Administração que geram receita ou despesa. Nas mais variadas formas, eles procuram verificar se os atos administrativos estão de acordo com as leis orçamentárias e se obedecem a critérios de razoabilidade e economicidade. O controle é feito prioritariamente sobre o ato da Administração – não sobre o administrador. Portanto, não se confunde com o controle político a ser exercido pelo Parlamento, ao qual, no geral, subsidia com informações técnicas sobre a gestão governamental.

Embora o controle da Administração possa ser exercido por outros órgãos (Poder Judiciário, Ministério Público, Legislativo, Executivo e outros), em todos os países encontram-se Tribunais de Contas ou Controladorias e, na grande maioria, acrescem-se sistemas de Controle Interno – ainda que possam conviver, aqui ou ali, com outros tipos de atividades de controle.

Portanto, toda a administração pública, ao gerar receita e despesa, sujeita-se tanto ao Controle Interno quanto ao Controle Externo, conforme o entendimento de Hely Lopes Meirelles:

“Toda a administração pública – já o dissemos – fica sujeita a fiscalização hierárquica, mas, certamente por sua repercussão imediata no Erário, a *administração financeira e orçamentária*, submete-se a maiores rigores de acompanhamento, tendo a Constituição da República determinado o *controle interno pelo Executivo e o controle externo pelo Congresso Nacional auxiliado pelo TCU* (arts. 70 a 75). Além dessas normas constitucionais, a Lei 4.320, de 17.3.64, dispõe sobre a elaboração e controle dos orçamentos e

balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.”²⁵

Ver-se-á, embora sem aprofundamento maior, no próximo capítulo, como funcionam os Tribunais de Contas e Controladorias no Direito Estrangeiro.

²⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 608.

CAPÍTULO II

TRIBUNAIS DE CONTAS E CONTROLADORIAS NO DIREITO ESTRANGEIRO

Antes de iniciar a apresentação da pesquisa sobre o Tribunal de Contas no Brasil, há necessidade de examinar, sem um aprofundamento maior, os controles utilizados no Direito Estrangeiro.

O objetivo deste exame é avaliar os procedimentos adotados em outros países, em relação aos efetuados no Brasil. A pretensão, ao final, é oferecer uma sugestão, visando a discutir o melhoramento do sistema de fiscalização brasileiro.

2.1 - República Federal da Alemanha

A base constitucional do Estado Alemão é a Lei Fundamental de 1949. Existem três níveis de administração na Alemanha: Federal, Estadual e Local. Cada nível opera tarefas constitucionais claras, autônomas e independentes dentro da estrutura constitucional.

Historicamente, a auditoria estatal iniciou com o Império Prussiano em 1714. Somente em 1949, com a Lei Fundamental, foi

criado o *Bundesrechnungshof*²⁶ (equivalente ao nosso TCU), que é constitucionalmente independente. Suas decisões são de natureza colegiada e sua tarefa é auxiliar o Bundestag (Parlamento Federal) e o Bundesrat (Senado Federal).

O Bundesrechnungshof, além de um presidente e de um vice-presidente, é organizado em nove divisões de auditorias e uma divisão administrativa. Aquelas por sua vez, são divididas em cinquenta e cinco seções de auditoria que desfrutam de independência e têm o status similar ao dos juizes.

O presidente e o vice-presidente, após indicação do Governo Federal, deverão ser aprovados pelo *Bundestag* e o *Bundesrat*, por maioria absoluta. São eleitos por um período de 12 anos, ou até a idade da aposentadoria estatutária que é de 65 anos.

Os demais componentes são designados pelo Presidente da República, através de indicação feita pelo Presidente do Bundesrechnungshof, normalmente após consulta ao Grande Senado²⁷.

A produção das auditorias, que passam a compor um processo, são analisadas e decididas por um Comitê²⁸. Havendo qualquer divergência entre os componentes do Comitê, o processo será

²⁶ As pesquisas sobre o Bundesrechnungshof, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_germa.htm> (17/09/98)

²⁷ O Grande Senado é um órgão administrativo do Bundesrechnungshof, composto pelo presidente, o vice-presidente, pelos nove diretores de auditoria, por três gerentes de auditoria e por dois auditores. Tem o poder para investigar assuntos específicos, além de um papel de arbitragem. Decide, também, sobre o conteúdo do relatório anual do Bundesrechnungshof.

²⁸ O comitê possui um diretor e um gerente de auditoria. Podem participar ainda, o Presidente ou o Vice-presidente do Bundesrechnungshof.

decidido pelo Senado Divisional²⁹ ou pelo Grande Senado, conforme o caso.

O Órgão é composto ainda por quatrocentos e dez auditores, normalmente recrutados em outras áreas da administração governamental.

A sua independência é reforçada por ter um orçamento anual preparado pela própria Corte, discutido com o Ministério das Finanças e apresentado diretamente ao Parlamento. Ainda as contas do Bundesrechnungshof são examinadas pelo Bundestag e o Bundesrat.

A tarefa é examinar toda a administração financeira federal, as estatais, bem como as empresas que recebem recursos Federais.

"Os resultados do controle são anualmente reportados ao Parlamento, inclusive aqueles efetuados sobre a economicidade e regularidade da gestão orçamentária em relação à prestação geral de contas, cuja apresentação é de competência do Ministério das Finanças. Os resultados do controle externo, apresentados pela Corte de Contas, são examinados pela Comissão Orçamentária da Dieta (Parlamento), em procedimento político-administrativo que utiliza o princípio do contraditório, em relação aos representantes dos Ministérios interessados e ante a presença de representantes da Corte de Contas Federal. Os provimentos sugeridos pela Comissão Orçamentária da Dieta são imediatamente executados, sem possibilidade de debate ulterior."³⁰

Nos Estados (Länder), existem Cortes de Contas denominadas Landesrechnungshof, que atuam, em áreas de sua responsabilidade, em igualdade de condições com o Bundesrechnungshof. Existem

²⁹ O Senado Divisional tem entre seus membros: o diretor da divisão, o gerente de auditoria da divisão e o gerente de auditoria de outra divisão, podendo, também, participar da decisão e votação, o Presidente ou Vice-presidente do Bundesrechnungshof.

³⁰ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Regime Jurídico dos Tribunais de Contas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 127.

situações em que se realizam auditorias comuns, com responsabilidades também divididas, inclusive na elaboração dos procedimentos a serem observados no desenrolar das ações.

A prestação de contas na esfera federal, é preparada pelo Ministro de Finanças, que a submete ao Parlamento Alemão, após ter sido examinado pelo Bundesrechnungshof. Este apresenta relatório com o seu parecer.

O Órgão também participa ativamente no desenvolvimento do sistema de informações de contabilidade computadorizadas do Governo Federal. Os Ministérios devem notificá-lo sobre qualquer mudança que tenha conseqüências financeiras, e estas alterações devem ser aprovados pela Corte de Contas.

Desde 1969, com a reforma da Lei de Orçamento, cabe-lhe papel de destaque nas reuniões entre os departamentos e o Ministério de Finanças quando da elaboração da lei orçamentária, concorrendo com a experiência conseguida com os trabalhos de auditoria. A participação no desenvolvimento dos planos orçamentais é separado do seu trabalho principal. A independência constitucional impede-o de assumir compromisso com o exame da implementação do orçamento.

Durante os anos 80, a ênfase nos trabalhos do Bundesrechnungshof foi mais voltada para a auditoria de desempenho, fazendo com que agrupe pessoal com uma gama variada de habilidades, inclusive na Economia e Engenharia.

Para facilitar o seu trabalho de auditoria, há aproximadamente dois mil officers de pré-auditoria, com funções semelhantes a

auditores internos. Eles integram os departamentos governamentais subordinados à auditoria do *bundesrechnungshof* e também podem inspecionar qualquer documento ou arquivo necessário para realizar uma auditoria eficaz.

Para que o *Bundesrechnungshof* possa confiar nos officers de pré-auditoria, os procedimentos a serem seguidos devem obedecer rigidamente a sua orientação, inclusive quanto às técnicas empregadas nos trabalhos. A própria nomeação e exoneração desses membros devem ser aprovadas pela Corte de Contas.

2.2 - Itália

A origem do controle da Administração Pública, na Itália, remonta ao tempo dos Romanos, mas a Corte dei Conti³¹, com sua forma atual, foi criada pela Lei 800 de 1862.

A Constituição da República Italiana, de 27 de dezembro de 1947, em seu artigo 100, assim descreve sobre as atribuições da Corte dei Conti:

"Art. 100 - O Conselho de Estado é órgão de consultoria jurídico-administrativa e de tutela da justiça na administração. A Corte de Contas exerce o controle preventivo de legitimidade sobre os atos do Governo, assim como o sucessivo sobre a gestão do balanço do Estado."³²

A partir de 1981, todas as províncias e conselhos de cidades com mais de oito mil habitantes passaram a se submeter a Corte dei

³¹ As pesquisas sobre a Corte dei Conti, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_italy.htm>(15/09/98).

³² Art. 100 - Il Consiglio di Stato è organo di consulenza giuridico-amministrativa e di tutela della giustizia nell'amministrazione. La Corte dei Conti esercita il controllo preventivo di legittimità sugli atti del Governo, e anche successivo sulla gestione del bilancio dello Stato.

Conti. A ela cabe informar os resultados da auditoria, anualmente, até 31 de maio.

Tradicionalmente, a Corte é responsável por uma auditoria *a priori* de todas as transações da Administração Central, bem como por um controle *a posteriori* no uso dos recursos públicos. Porém, em razão da Lei 20 de 1994, foram introduzidas mudanças; há obrigatoriedade de controle *a priori* apenas em transações de alto valor.

Sobre a fiscalização prévia, a professora Odete Medauar assim escreve:

"A respeito do sistema de fiscalização prévia da Itália, o Min. Victor do Amaral Freira, do Tribunal de Contas da União, no artigo "O Tribunal de Contas e sua Jurisdição" (*Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro*, jun/1982, pp. 40 e 41) informa que a maior parte dos gastos públicos na Itália, desde 1946, se realiza no regime de adiantamento, procedimento que impede o controle preventivo, predominando, assim, o *controle a posteriori* e conclui, que "o registro prévio na Itália, que influiu em legislação brasileira já abolida, não mais existe, foi substituído por técnicas controladoras mais modernas". A doutrina italiana, no entanto, continua a mencionar a fiscalização prévia, nos termos acima expostos, o que nos leva a concluir que esse controle ocorre, mas de forma atenuada."³³

A estrutura da Corte dei Conti é composta: pelas Câmaras Unidas, situadas em Roma (a Sicília e a Sardenha têm suas próprias Câmaras Regionais Unidas, com base em Palermo e Cagliari); pela Câmara de Auditoria; por vinte escritórios de auditoria regionais; por

³³ MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 116.

três Câmaras de Jurisdição baseadas em Roma; vinte Câmaras de Jurisdição Regionais ; pelo Escritório do Procurador Geral; Escritórios de vinte procuradores regionais; a Câmara para entidades públicas e a Câmara para autoridades locais, além do escritório do Presidente e do Secretário Geral e os Escritórios necessários para a administração de pessoal (o Conselho Presidencial, o Conselho Administrativo e o Comitê Disciplinar).

A Corte dei Conti dispõe, em seus quadros, aproximadamente de três mil e quatrocentos servidores, sendo que, ao redor de dois mil, trabalham diretamente em auditorias, enquanto que os demais estão divididos entre as outras funções administrativas, inclusive Câmaras e Escritórios de Auditorias. Os servidores são nomeados por Decreto do Primeiro Ministro, sempre após a aprovação em concurso público. Antes de assumir, recebem treinamento na Escola de Administração Pública. O Pessoal de Auditoria e Administrativo, bem como de qualquer outro Ministério, após cinco anos de serviço, pode participar de concurso para magistrado.

A Corte é composta por quinhentos e sessenta magistrados. Entre eles estão: o Presidente, o Secretário Geral, o Procurador Geral, os Presidentes de Câmaras, os Conselheiros, o Vice-procurador Geral (é o delegado do Procurador Geral), os Primeiros Referendários e os Referendários.

O Presidente é designado por um Decreto do Presidente da República, por proposta do Primeiro Ministro, sempre após resolução do Conselho de Ministros. O mandato do Presidente dura até a aposentadoria ou até os setenta anos de idade.

Os Magistrados da Corte são profissionais qualificados, designados por Decreto do Presidente da República, após aprovação em concurso público, aberto a certas categorias de servidores, tais como: advogados, servidores do Estado com titulação universitária dentre outros. Porém, sempre deve ficar caracterizada a capacidade técnica para a função através da obediência de alguns requisitos.

Os aprovados no concurso são nomeados como Referendários, que podem obter promoção para Primeiros Referendários após seis anos de serviço; estes, após também seis anos, podem ser promovidos a Conselheiros.

No entanto, é permitido ao Governo nomear, como Conselheiros da Corte de Contas, pessoas estranhas à Magistratura, limitadas a 50%. Contudo, para serem nomeadas, devem comprovar conhecimentos específicos para a função, sempre obedecidos determinados requisitos fixados na legislação.

As funções da Corte de Contas são assim divididas: as câmaras reunidas analisam os relatórios de auditoria de administração financeira e do orçamento estatal; a câmara de auditoria realiza *auditorias a priori* e *a posteriori*; as câmaras de jurisdição investigam os responsáveis por administrar dinheiros públicos e emitem um parecer sobre esta administração; o Procurador Geral tem poder para agir em defesa do Tesouro Público e responsabilizar servidores, inclusive ministros, por má gestão de recursos públicos.

Existe uma estrutura complexa para auditar as regiões. Quatro das cinco regiões com autonomia estatutária especial estão sujeitas ao trabalho realizado pela Câmara de Auditoria Regional pertencente a Corte. O exame é realizado por uma comissão regional que inclui

quatro auditores do governo central e um do governo regional, como também o magistrado da corte. A quinta região - o Valle d'aosta - é examinada por uma comissão composta por três membros, nenhum deles representantes da Corte. A auditoria é, em grande parte, um exame a priori das atividades do governo regional. Após 1994, a Corte passou a analisar também se os objetivos planejados foram alcançados. Assim, informa, anualmente, ao Parlamento e aos Conselhos Regionais, o resultado das auditorias e da auto-avaliação.

A auditoria de autoridades locais (municipalidades e províncias) é realizada por duas câmaras composta por três auditores que examinam a regularidade da administração financeira e certificam as contas anuais. As conclusões são levadas também às autoridades auditadas.

Cada região têm um Comitê que monitora o desempenho financeiro das autoridades locais. Este comitê faz recomendações para se alcançar a melhoria das contas públicas e as remetem à Corte. A Corte pode examinar as autoridades locais, que incluem aproximadamente mil e trezentas unidades, entre províncias e municipalidades que tenham mais de oito mil habitantes. Uma câmara da Corte realiza essa tarefa e informa anualmente o Parlamento sobre os resultados. Através deste trabalho, a Corte tem informações sobre as auditorias realizadas nas municipalidades e províncias.

Existem ainda por volta de quatro mil entidades públicas, dentre as quais seiscentas são unidades locais de serviço público. Nessas entidades é realizada auditoria interna por uma câmara de auditores designados pela Tesouraria e pelo Ministério supervisionado. A tarefa da Câmara é verificar a regularidade da

administração financeira e certificar as contas anuais. A Câmara informa os resultados à Tesouraria e ao Ministério pertinente. Uma câmara especial da Corte realiza auditoria externa sobre estas auditorias internas.

Após 1994, a Corte recebeu, como encargo, uma ênfase na auditoria a posteriori, em detrimento à auditoria a priori. Passou, pois, a examinar transações que incluem atos de planejamento, medidas administrativas emanadas do Conselho de Ministros, atos que dispõem sobre propriedade pública e contratos de alto valor, que somam em torno de mil transações. No entanto, a Corte pode realizar auditorias onde se repitam erros descobertos pela auditoria posterior ou onde o Presidente do Conselho de Ministros determinar.

Para exame de uma auditoria a priori deve ser remetida à Corte toda a documentação pertinente. Esta após examinar se a transação está correta e se foi obedecida a base legal, sanciona o ato ou o pagamento apondo seu visto ou, se são encontradas irregularidades, devolve a documentação sem o visto. Para evitar prejuízos, a lei impõe um tempo rígido para que a Corte analise a transação. Mas, ressalva ainda que o pagamento poderá ser efetuado automaticamente se não for realizada a análise dentro de um prazo de trinta dias.

É possível ainda que o Governo realize o pagamento sobre o qual a Corte se opõe, utilizando-se do recurso chamado "visto com reserva". Com este procedimento, o Governo transfere a decisão para um nível político. O Parlamento deve ser informado pela Corte sobre os vistos com reserva a cada quinze dias.

Considerando que, após 1994, foi dada uma ênfase especial para o controle posterior, esta auditoria realiza basicamente dois tipos de trabalho: analisa os atos individuais do período examinado e verifica o balancete anual. Se uma transação for comprovadamente irregular ou ilegal, o agente é responsabilizado pela soma mal aplicada. De acordo com a professora Odete Medauar, "A condenação do agente importa a exigência de pagamento da importância correspondente ao que, na prestação de contas, for considerado irregular."³⁴

O trabalho de auditoria é realizado por escritórios locais e regionais com escritórios específicos que analisam cada Ministério. A Corte montou um escritório regional em cada uma das vinte regiões existentes, que tem como incumbência avaliar os atos realizados pelas delegações regionais dos Ministérios, com exames a priori e auditorias a posteriori.

As Câmaras Unidas, com a participação do Procurador Geral, examinam tanto a realização do orçamento anual, através de seus diversos departamentos, como as contas, comparando-as com o registro do orçamento presentes em seus computadores. Analisam, ainda, o resultado orçamentário com o propósito de emitir parecer final sobre a existência de *déficit* ou *superávit*.

A partir de 1994, a Corte passou a examinar também os aspectos de desempenho nas contas públicas, o que corresponde a uma avaliação sobre os resultados alcançados frente aos objetivos fixados por lei, bem como sobre custos e benefícios da ação administrativa. Para levar a cabo este trabalho, a Corte tem o mais

³⁴ MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 119.

amplo acesso às entidades examinadas e sobre os auditores internos, fato que representou uma mudança considerável nas auditorias.

É obrigação da Corte, por dispositivo Constitucional, informar o resultado de seus trabalhos diretamente ao Parlamento. Assim, compete-lhe entregar relatório anual aos Presidentes das duas Assembléias, como também para a Tesouraria ao final de mês de junho de cada ano. Este relatório, sob responsabilidade das Câmaras Unidas da Corte, é um documento que analisa todo o Governo, com base nas informações realizadas por todos os órgãos que a compõem. Tem como objetivo informar ao Parlamento sobre todas as atividades realizadas pela Administração, nos seus mais diversos órgãos e Ministérios, incluído também uma avaliação das administrações regionais e locais.

Assim, o Relatório Anual não é uma simples avaliação da legalidade governamental, pois, inclui uma análise para verificar se os objetivos mais importantes fixados pelo Parlamento foram alcançados. Finalmente, o relatório inclui recomendações com melhorias a serem buscadas pela Administração Pública.

Com base nesse trabalho, o Parlamento tem as informações necessárias para julgar as contas do Governo.

Quanto ao aspecto de *funções ou atribuições jurisdicionais*, a Corte dei Conti, segundo Gualazzi, abrange: "a matéria do contencioso contábil; a matéria das pensões; a matéria de emprego público e a matéria da responsabilidade civil dos funcionários do

Estado.”³⁵ Sobre elas, o Poder Judiciário comum da Itália não pode exercer jurisdição.

2.3 - França

A Constituição Francesa prevê um sistema judicial baseado em dois tipos de tribunais - um administrativo³⁶ e um judicial - com competências distintas e decisões soberanas.

Segundo Aliomar Baleeiro:

“A Corte de Contas da França é tipicamente uma jurisdição administrativa, pois suas decisões podem ser reformadas em grau de cassação, pelo Conselho de Estado, o grande órgão administrativo que no sistema francês goza de poder jurisdicional somente comparável ao nosso Supremo Tribunal ou à Corte Suprema dos Estados Unidos.”³⁷

A França é dividida em vinte e duas regiões administrativas que planejam a política orçamentária. Dentro dessas regiões existem noventa e seis departamentos. Incluem-se ainda, regiões e departamentos nos territórios ultramarinos, como Guiana Francesa, Martinica e outras, sobre as quais não se farão comentários.

O Governo Central é representado nas regiões e departamentos pelo *préfet*³⁸. A partir de 1982, houve uma acentuada transferência de poder para as regiões, oportunidade em que o poder

³⁵ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 120.

³⁶ As pesquisas sobre a *Cour des Comptes*, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_frac.htm>(10/09/98).

³⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 423.

³⁸ Os *Préfets* são funcionários qualificados, designados por decreto presidencial e que ficam subordinados diretamente ao Ministério do Interior. Controlam as ações governamentais locais que consideram estar em desacordo com a legislação e regulamentos nacionais, informando os tribunais administrativos.

administrativo e financeiro foi transferido dos Préfets para as assembleias departamentais e assembleias regionais.

Há três postos-chaves no sistema de contabilidade governamental francês: o Ordenador (Ordennateur)³⁹; o Controlador Financeiro⁴⁰ e o Contador Público (Contable)⁴¹.

Em cada Ministério, existem Inspetores Gerais de Finanças que realizam funções semelhantes à auditoria interna. Tem como objetivo informar os Ministros; por isso, podem examinar todos os documentos do Ministério ou de qualquer outra instituição que receba recursos públicos. Ainda, o Inspetor monitora os funcionários responsáveis por finanças públicas, examinando o desempenho destes servidores. As recomendações constantes em seus relatórios, sobre procedimentos ou o desempenho dos servidores, geralmente, são aceitas e implementadas pelos Ministérios.

A Corte é dirigida pelo Primeiro Presidente, designado por decreto do Presidente da República. Cabe-lhe escolher o Primeiro Presidente de cada uma das sete Câmaras em que está dividida a Corte, dentre os mestres de conselheiros. Além deles, conta com o procurador geral, que é designado pelo governo e que tem, dentre

³⁹ O Ordenador é o administrador responsável pela autorização de despesas dentro do orçamento. Originariamente, o Ministro é o Ordenador. No entanto, frequentemente, esta tarefa é efetuada por servidores com delegação especial do Ministro para este fim.

⁴⁰ O Controlador Financeiro é um funcionário do Ministério de Finanças designado para desempenhar as funções nos diversos Ministérios. Tem como função: examinar os compromissos financeiros contratados pelo Ministério, assegurando que não exceda os limites previstos no orçamento, bem como, controlar o limite de despesa estabelecido pelo Governo, quando determine a redução de gastos. Os Controladores devem vistar todos os documentos, indicando aprovação.

⁴¹ O Contable é funcionário do Ministério de Finanças, pessoalmente responsável pelas despesas pagas, com completa independência funcional dentro do Ministério que estiver atuando. Entre o governo central, regional e local, existem aproximadamente cinquenta e cinco mil servidores, entre contables e seus auxiliares. O Contable responde pelo controle interno, fazendo os pagamentos autorizados pelo Ordenador e aprovados pelo Controlador Financeiro. Por ser pessoalmente responsável pelos pagamentos de altas somas de dinheiro, protege-se por um seguro para cobertura do risco até a Corte baixar sua responsabilidade.

outras funções a de ser o intermediário entre o Governo e o Tribunal, conseqüentemente deve estar sempre representado nos Comitês, bem como na revisão dos relatórios conclusivos sobre auditorias.

Sobre a composição, a Corte de Contas conta com quinhentas pessoas, dos quais duzentos e cinqüenta são magistrados. Os magistrados dividem-se em oitenta e cinco mestres de conselheiros, mais de cem conselheiros referendários e aproximadamente cinqüenta auditores. Outras duzentas e cinqüenta pessoas representam o pessoal de apoio. Dois terços dos mestres de conselheiros são originários dos conselheiros referendários, o restante vem de outros postos do serviço público, principalmente do Ministério das Finanças. Os auditores estão no início da carreira de magistrado e são pós-graduados da Escola Nacional de Administração, com Especialização em Economia, Finanças e Legislação Pública. Muitos magistrados trabalharam como controle interno nos ministérios e, às vezes até como contador. Uma vez designado para uma Câmara, tende a permanecer e se especializar nesta área.

Sua atribuição consiste em auditar as contas governamentais. Essa exigência é dividida em duas funções principais: baixar a responsabilidade nas contas do Contador em cada exercício financeiro e realizar um relatório anual nas contas do Governo, pelo qual o Parlamento, em confiança, aprova as contas anuais. Somam-se a elas a tarefa de examinar outros aspectos da administração financeira, agora com poderes judiciais.

A baixa de responsabilidade ou aprovação das contas dos contadores é realizada de maneira seletiva e não todos os anos. Em

determinadas situações podem ser examinadas contas correspondentes, a vários anos, simultaneamente. A Corte acredita que, agindo dessa maneira, além de melhorar as relações com a auditoria, fornece uma visão mais abrangente sobre as contas. O trabalho é realizado com base nas informações armazenadas na Corte; no entanto, é facultado ao magistrado a visita à unidade analisada caso entenda necessário.

A auditoria tem, como propósito, analisar os aspectos da administração financeira e verificar se as transações obedeceram à legislação específica. O julgamento só é realizado sob o aspecto da legalidade das transações. Se as contas estiverem regulares, o magistrado recomendará à Câmara pela aprovação ou a baixa da responsabilidade.

Porém, se o magistrado considerar que um contador agiu ilegalmente, apresenta denúncia à Câmara. Se esta concordar com a avaliação, emitirá um juízo de não aprovação, detalhando as irregularidades e as somas envolvidas. A partir de então, o contador, tem um prazo de 30 dias para se justificar. A Câmara analisará a resposta e poderá reconsiderar, aprovando as contas, ou ratificar a sua decisão anterior. Nesse caso, o contador é responsabilizado, devendo reembolsar as quantias ilegalmente gastas.

Ao tratar do reembolso de despesas consideradas irregulares, o professor Luis Emygdio assim se posicionou:

"As decisões da *Cour des Comptes* à respeito das contas a ela submetidas são definitivas, e este sistema apresenta a característica de que os responsáveis pelos gastos públicos, são os pagadores das despesas e não os ordenadores, pelo que aqueles exercem um verdadeiro controle regressivo sobre estes."⁴²

⁴² ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. P. 102.

Conclui-se, portanto - e esta também é a posição da professora Odete Medauar - que a grande responsabilidade pela contas públicas recai sobre os contadores e ordenadores de despesas:

A fiscalização financeira externa no ordenamento francês realiza-se pela atividade da Corte de Contas, para os contadores públicos, e pela Corte de Disciplina Orçamentária, para os ordenadores de despesas (salvo os Ministros), ambas com natureza de jurisdição administrativa, cujas decisões gozam de autoridade de coisa julgada.⁴³

A conta do Governo é responsabilidade do Ministério das Finanças e não de cada ministério individualmente. A certificação final das contas é de responsabilidade da Primeira Câmara. A auditoria é realizada, em primeiro lugar, por auditorias do setor privado, nas quais a Corte deposita confiança. O certificado final leva a forma de uma declaração e inclui as irregularidades sobre as regras orçamentárias que forem detectadas.

Contudo, o Tribunal não tem função judicante, quanto aos administradores, segundo o professor Luiz Emygdio: "Por outro lado, o referido Tribunal não possui função judicante quanto aos administradores, já que julga objetiva e não subjetivamente, ou seja, examina a regularidade das contas e não a responsabilidade do pagador da despesa pública."⁴⁴

Aproximadamente 2/3 dos recursos da Corte são aplicados em auditoria de desempenho. Este trabalho é descrito como a auditoria de bom emprego de fundos (bon emploi des fonds), que é

⁴³ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 125.

⁴⁴ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 102.

interpretado como a comparação entre os objetivos desejados e os efetivamente realizadas pela despesa pública.

Dentro da Corte, a auditoria de desempenho é realizada por todas as câmaras, excluída a Primeira Câmara que se dedica ao exame da conta do governo. Tipos de auditorias de desempenho são selecionados para a análise de acordo com a sua especialização. A partir de 1992, as autoridades regionais podem solicitar a realização de auditorias específicas, em áreas onde o controle interno tenha detectado irregularidades. Para o Governo Central, não existe tal possibilidade, uma vez que somente o Comitê de Finanças do Senado e a Assembléia Nacional podem realizar tal pedido.

Quanto à ação, o magistrado tem total autonomia na realização da auditoria financeira. Com a determinação dos assuntos e recursos disponíveis pela Câmara, realiza um planejamento detalhado, inclusive a identificação das tarefas e distribuição dos trabalhos. Cada auditor é responsável pelas tarefas recebidas e apresenta os resultados para o magistrado senior. A Corte se utiliza muito das informações dos servidores da entidade auditada, as quais passam a integrar, junto com as conclusões de outros peritos, o relatório dos magistrados que assumem a responsabilidade pelo seu conteúdo.

O dossiê é enviado, então, para o ministério respectivo ou para a entidade que sofre a auditoria, para que se manifeste. Os casos mais significantes, ou aqueles onde a resposta é insatisfatória, são incluídos no relatório anual. A Corte decide, em sessão especial, quais destes assuntos (normalmente, entre vinte e cinco a trinta com a respectiva resposta do Ministro) serão incluídos no relatório anual.

Desde 1995, a Corte emite três relatórios principais por ano: um relatório para o Parlamento sobre a execução orçamentária, o relatório público anual e o relatório do seguro social. O primeiro é um documento único que analisa o desempenho dos gastos do governo, face aos planos aprovados pelo Parlamento; também passa pelo crivo do Comitê de Finanças da Assembléia Nacional e do Senado. O relatório público anual é submetido ao Presidente da República, a Assembléia Nacional e o Senado e é publicado no diário oficial. Inclui assuntos que surgem na auditoria de desempenho, um resumo dos principais pontos dos relatórios aprovados e observações sobre autoridades locais, seguro social e empreendimentos públicos.

Nos últimos anos, a Corte de Contas também produziu relatórios especiais, particularmente sobre desempenho, tendo como exemplo a avaliação de estradas, universidades e institutos de tecnologia, dentre outros.

2.4 - Bélgica

A Bélgica divide-se em quatro regiões lingüísticas: uma holandesa, uma francesa, uma alemã e outra bilingüe (Bruxelas - capital). A população de língua holandesa e francesa correspondem a mais de 95%, com pequena parte para a alemã. Em razão desta peculiaridade, a Constituição de 1993, que entrou em vigor em 1995, dividiu os níveis de governo em: Federal⁴⁵, comunidade⁴⁶ e região⁴⁷, para administrar dez províncias e quinhentos e oitenta e nove municípios. O Parlamento Federal é dividido em Câmara de

⁴⁵ O governo Federal é o responsável por assuntos como: relações exteriores, defesa, justiça, tributação, seguro social e outros.

⁴⁶ A Bélgica está dividida em três comunidades: holandesa, francesa e alemã. Decidem sobre assuntos relacionados com cultura, idioma, educação e turismo.

⁴⁷ Existem, também, três regiões: Wallonia, Bruxelas e Flanders. As mesmas possuem assembleias com poderes sobre o meio ambiente, a habitação, a energia, os transportes, o comércio e a agricultura.

Representantes com cento e cinqüenta deputados e o Senado com setenta e um membros.

As mudanças constitucionais de 1993 aumentaram o poder das regiões, tanto que, aproximadamente 40% da receita pública, é gasta pelas regiões e comunidades.

A Corte de Contas⁴⁸, no território que agora inclui o Reino da Bélgica, foi criada em 1807, durante o período de anexação francesa. Hoje, as atividades do Tribunal tem como base o artigo 180 da Constituição, que ratificou uma lei de 1846, que organizou a Corte e uma lei de 1836, que estendeu a jurisdição do Tribunal também sobre as províncias. Em 1980, uma lei especial, retomada em janeiro de 1989, estendeu também os poderes do Tribunal sobre as comunidades e as regiões.

O Tribunal é composto por doze membros, completamente independentes do Governo, nomeados - por um período de seis anos, com possibilidade de serem reconduzidos até a idade limite de setenta anos - pela Câmara dos Representantes, que também tem poderes para desconstituir a nomeação há qualquer tempo.

Estratégias garantem a independência do Tribunal: seus membros, antes da nomeação, não podem ter qualquer vinculação com o Governo; a remuneração é fixada através de lei e o orçamento é feito pelo próprio tribunal, sem a interferência do Executivo.

Quanto à constituição, o Tribunal é dividido em duas Câmaras, uma de língua holandesa e uma da língua francesa, cada uma

⁴⁸ As pesquisas sobre o Tribunal de Contas Belga, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_belgium.htm>(16/11/98).

dirigida por um presidente. Conta também com quatro conselheiros e um secretário. O mais antigo entre os dois presidentes é indicado Presidente Sênior; o mesmo procedimento ocorre na escolha entre os dois secretários.

Entre as incumbências, cabe aos presidentes fixar o programa de trabalho para as reuniões das Câmaras e para a Assembléia Geral onde são tomadas as principais decisões da Corte. Os secretários participam dessas reuniões, preparando as atas com as decisões ali tomadas. As tarefas administrativas também estão entre as suas responsabilidades.

Cada câmara é dividida em duas seções, cuja composição muda de tempos em tempos. Os assuntos levados à decisão da Corte passam primeiro pelas seções, com possibilidade de recurso às Câmaras, e, em casos especiais, para a assembléia geral do tribunal - que tem a responsabilidade de analisar as contas do governo, confeccionar o relatório anual e controlar a dívida pública.

Em 1995, o Tribunal tinha em seus quadros quinhentos e oitenta e oito servidores, divididos entre holandeses e franceses e selecionados em concurso público aberto a todos que queiram participar. Os postos de chefia dentro do Tribunal são preenchidos através de promoção interna.

O pessoal é alocado em quatorze diretórios, dos quais dois são bilingües, seis holandeses e seis franceses. Estes órgãos, divididos em setores e comitês, realizam os trabalhos de auditoria, remetendo o relatório para a seção pertinente do Tribunal. Aproximadamente 1/3 dos funcionários trabalha na sede, enquanto os demais realizam os trabalhos nas entidades auditadas.

A tarefa do Tribunal é realizar os trabalhos de auditoria para informar as Assembléias Legislativas. Sua intervenção se dá no Governo Federal através de todos os seus departamentos, nos governos regionais e de províncias. Os municípios não estão sujeitos a qualquer controle do Tribunal.

As obrigações deste órgão se ligam a três funções principais: a primeira consiste na auditoria, envolvendo um exame prévio e um exame posterior, da despesa e receita governamental; o segundo, um papel jurisdicional que corresponde ao julgamento das contas dos contadores públicos, e o terceiro, o papel de informar o Legislativo em assuntos relativos à finanças públicas.

Compete-lhe, pois, conferir praticamente toda a despesa pública orçamentária, devendo aprovar com antecedência os pagamentos. Salários, aposentadorias e outras despesas fixas estão dispensados desta aprovação porque serão examinados na auditoria posterior. O controle prévio consome aproximadamente 20% dos recursos. Se o visto for negado, a despesa não poderá ser paga. Porém, se o Gabinete ou o Governo da comunidade ou região entende que o pagamento deva ser feito, o Tribunal emite um visto com reserva, notificando o Parlamento ou o Conselho da comunidade ou região sobre o ocorrido.

Sobre o assunto, esta é a posição do professor Luiz Emygdio:

"Mais feliz foi o sistema adotado pela Bélgica, exigindo o registro *a priori* para efetivação das despesas, mas concedendo ao seu Tribunal de Contas um poder apenas relativo de veto. Isso porque se o mesmo recusar o registro, poderá o Ministério interessado na realização da despesa ou na vigência do contrato recorrer da citada decisão para o Conselho de Ministros. Esse poderá manter o veto do Tribunal ou

determinar-lhe a realização do registro, o que será feito sob protesto.”⁴⁹

Soma-se a essas tarefas, a realização de uma auditoria posterior onde examina todas as transações realizadas no ano anterior; o relatório é apresentado às respectivas Assembléias. O trabalho de auditoria é revisado antes de ser remetido à seção pertinente do Tribunal, onde dois membros examinam as conclusões e recomendações; ressalta-se que, determinados casos (matérias controvertidas) são remetidos para uma Câmara. Por sua vez, a Câmara ocasionalmente os submete à Assembléia Geral do Tribunal, que decide por maioria de votos. Todas as irregularidades detectadas são comunicadas ao ministro competente na expectativa de serem corrigidas. É obrigação do ministro responder ao Tribunal no prazo de três meses.

A partir de 1993, foram feitas alterações nas auditorias sobre as receitas públicas. De acordo com a Constituição o Tribunal tem poder para revisar toda a arrecadação visando à recuperação da receita de impostos. Cabe-lhe ainda, informar o Parlamento sobre a arrecadação de impostos, destacando e sugerindo alterações para melhorar a arrecadação.

O professor Cretella, acrescenta, quanto ao orçamento Belga:

“Na Bélgica, o orçamento é um ato de previsão das receitas e despesas do Estado que, votado anualmente pelas Câmaras (art. 115 da Constituição), constitui ao mesmo tempo para o Executivo uma autorização de perceber as receitas e de efetuar as despesas, sem

⁴⁹ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 102-103.

poder ultrapassar os créditos previstos por estas últimas em cada posto do orçamento.”⁵⁰

O sistema de jurisdição do Tribunal Belga baseia-se em: ordenadores de despesas (officers de authorising) e contadores (officers contables). Aqueles são nomeados pelos Ministros com o objetivo de autorizar a realização das despesas do Ministério. O Tribunal tem jurisdição sobre as suas atividades, em caso de qualquer violação legal. Já os contadores são os funcionários públicos responsáveis pelo recebimento e pagamento de recursos públicos. As contas são submetidas anualmente ao Tribunal que as analisa e julga. Se for equilibrada ou superavitária é aprovada, com a respectiva baixa de responsabilidade. No entanto, havendo déficit, o contador é intimado por escrito, para se defender. É incumbência do Tribunal analisar a sua justificação: caso decidir pela aceitação das justificativas, ou o valor envolvido seja muito pequeno, é determinada a baixa na sua conta. Porém, não sendo acatadas as explicações, pode-se exigir que o contador efetue a devolução dos valores questionados, bem como, segundo a professora Odete Medauar, “A Corte pode impor multas e provocar medidas disciplinares contra os contadores negligentes.”⁵¹

Ainda, segundo Eduardo Lobo Botelho Gualazzi:

“Todos os Contadores Públicos estão permanentemente sujeitos ao controle da Corte de Contas da Bélgica, seja aqueles da Administração Geral, seja os pertencentes ao Tesouro Público, a qualquer título detentores de dinheiro público, ainda que não haja expressa previsão legal sobre prestação de contas pessoal de gestão financeiro-orçamentária.”⁵²

⁵⁰ CRETELLA JR, José. **Curso de Direito Administrativo**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 111.

⁵¹ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 122.

⁵² GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 124.

O Tribunal informa o Parlamento Federal, e, desde 1989, aos Legislativos das Regiões e Comunidades, sobre a forma como foram gastos os recursos públicos. Em particular: compila, em relatório anual, os resultados das auditorias efetuadas nos officers de contabilidade; caracteriza, como as despesas foram gastas pelos Ministros, com referência à legalidade e ao desperdício de recursos públicos; também, registra qualquer violação a lei orçamentária.

Também, a partir de 1989, o Tribunal tem autoridade para promover auditorias com o objetivo de analisar a eficiência com os gastos da administração pública, e não só quanto à legalidade como vinha ocorrendo.

O relatório anual, elaborado para ser apresentado ao Parlamento, é dividido em quatro partes: I - relata as desobediências à legislação orçamentária, as auditorias efetuadas sobre assuntos específicos, a análise financeira, bem como os vistos com reservas emitidos pelo Tribunal; II - cobre as contas gerais do Estado (comunidade ou região) e os resultados operacionais do orçamento Federal (comunidade ou região) e das agências de serviços públicos; III - faz a análise detalhada das contas do governo e IV - a análise dos orçamentos das várias agência de serviços públicos. Uma observação: a parte III e IV refere-se unicamente ao Governo Federal,

2.5 - Portugal

Embora a forma atual do Tribunal de Contas⁵³ Português seja a estrutura de 1849, suas origens remontam a 1389.

⁵³ As pesquisas sobre o Tribunal de Contas Português, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_portu.htm> (01/11/98).

Constitui-se, hoje, em um órgão independente de acordo com os artigos 205, 206 e 211 da Constituição de 1976 e está subordinado a Lei n.º 86/89.

Transcreve-se, a seguir, o posicionamento da professora Odete Medauar sobre este órgão português: "Vê-se, portanto, que em Portugal o Tribunal de Contas integra o Poder Judiciário, mas no tocante à Conta Geral do Estado, seu parecer depende de manifestação da Assembléia da República para ser aprovado ou rejeitado."⁵⁴

Compõem-no um presidente e dezesseis conselheiros, com sede em Lisboa, além das regionais de Açores e Madeira. Divide-se em dois departamentos: o primeiro no qual participam seis conselheiros, efetua auditorias *a priori*, o segundo composto por dez conselheiros, encarrega-se das auditorias *a posteriori*. Existem, ainda, treze contadorias (divisões) trabalhando com auditoria *a posteriori* e seis contadorias que tratam do exame *a priori*.

O Presidente da República tem poderes para: designar/exonerar o Presidente do Tribunal; nomear, por três anos, os dois vice-presidentes para chefiar cada departamento. Já os Conselheiros do Tribunal são selecionados por uma equipe de cinco pessoas: pelo Presidente do Tribunal, pelos dois vice-presidentes e por dois membros designados pelo Governo. Até 1989, os Conselheiros eram designados pelo Ministro das Finanças.

⁵⁴ MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 127.

Os trabalhos do Tribunal são realizados por: uma sessão plenária da qual participam todos os conselheiros; sessões divisionais, com a presença dos membros de cada divisão.

Em 1995, o Tribunal tinha quinhentos e vinte e sete servidores, dos quais duzentos e setenta e três eram auditores e os outros, pessoal de apoio. As funções do Tribunal dividem-se em análise das contas do Estado e da Seguridade Social, bem como verificação da legalidade da despesa pública. Pode, ainda, de acordo com o artigo 48 da Lei 86/89, impor multas por mau uso de recursos públicos. Ressalta-se que é incumbência do Tribunal analisar as contas federais, sem contudo, analisar as contas regionais ou locais.

A prestação de contas a ser examinada pelo Tribunal é preparada pelo Ministério de Finanças, que apresenta documentos que incluem a análise de receita e despesa, pagamentos efetuados, dívida pública, dentre outros.

Há três formas de realização da auditoria estatal portuguesa: a primeira é auditoria prévia, a segunda é auditoria posterior e a terceira é o monitoramento de projetos contínuos com duração de vários anos. Realiza, também, como parte de cada uma destas três funções, a auditoria de desempenho, que consiste em examinar a efetividade da administração pública, nos itens eficiência e eficácia. Considera-se este trabalho muito importante.

O relatório de desempenho, antes de ser publicado, é enviado aos Ministros responsáveis, para esclarecimentos. A publicação não depende da sua aprovação uma vez que, havendo discordância entre o relatório e o entendimento do Ministro sobre o assunto, os argumentos deste podem ser incluídos na publicação.

O relatório da conta geral do Estado e a da seguridade social é preparado pelo Presidente do Tribunal, com base nas auditorias realizadas; após, é remetido ao Presidente da República, à Assembléia Nacional, ao Governo como um todo e aos órgãos de governo das regiões autônomas.

Segundo a professora Odete Medauar, são as seguintes as competências do Tribunal de Contas, de acordo com a Constituição:

“Compete-lhe dar parecer sobre a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social e das regiões autônomas; e efetivar a responsabilidade por infrações financeiras. O art. 110 atribui o controle da sanção do orçamento ao Tribunal de Contas e à Assembléia da República que, “precedendo parecer daquele tribunal, apreciará e aprovará a Conta Geral do Estado, incluindo a da segurança social”⁵⁵

2.6-Finlândia

A Finlândia, até 1808, fazia parte da Suécia e só obteve um sistema de finanças públicas independente em 1809. Em 1824, o primeiro escritório de auditoria estatal, denominado Tribunal de Revisão Geral, foi estabelecido, através de um decreto imperial, como subordinado ao Senado. A Constituição de 1919 recepcionou a auditoria das contas públicas através de um Escritório de Revisão Geral; o objetivo era fiscalizá-las. Um Decreto de 1923 estabeleceu a necessidade de que a auditoria auditasse as despesas, também com objetivo de evitar o desperdício de recursos públicos. Um

⁵⁵ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 127.

Decreto de 1991 modernizou as condições de auditoria estabelecidas pela legislação de 1919 e um Decreto de 1993 estabeleceu e detalhou as tarefas a serem efetivadas pelo Escritório de Auditoria.

Uma nova legislação, em janeiro de 1996, divide o Escritório de Auditoria Estatal⁵⁶ em quatro unidades operacionais: duas responsáveis pela auditoria de desempenho, uma pela auditoria financeira (orçamentária) e a outra pelos serviços administrativos internos.

O Auditor Geral é designado pelo Presidente da República, por proposta do Conselho de Estado; é encarregado das operações do Escritório de Auditoria Estatal e responsável pela eficiência e realização dos objetivos propostos. Os Conselheiros e demais funcionários são designados pelo Auditor Geral, desde que, comprovadamente, sejam conhecedores de finanças e administração pública, enquanto os quatro ocupantes dos postos sênior devem ter, no mínimo, o título de mestre em finanças ou administração pública.

O Escritório de Auditoria Estatal tinha em seus quadros, em 1995, cento e vinte e dois funcionários: cento e nove eram auditores e os demais, pessoal de apoio (sessenta e quatro trabalham em auditoria de desempenho, quarenta e dois em auditoria financeira e dezesseis em serviços internos).

A Auditoria está subordinado ao Ministério de Finanças, embora seja independente pela Constituição. Cabe-lhe examinar receita e despesa dos seguintes órgãos: Conselho de Estado, unidades administrativas governamentais (inclusive ministérios),

⁵⁶ As pesquisas sobre a Auditoria Estatal na Finlândia, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_finla.htm> (30/10/98).

empreendimentos estatais e quem receba verbas estatais, como comunidades locais dentre outros.

O Escritório de Auditoria Estatal, entretanto, não examina o Parlamento Finlandês, o Banco da Finlândia e o Instituto de Seguro Estatal, que são examinados por auditores nomeados pelo Parlamento. Ainda, as contas do Escritório de Auditoria Estatal também estão sujeitas ao controle dos Auditores Estatais Parlamentários.

A auditoria interna na Finlândia, é competência das auditorias dos próprios ministérios e agências. As suas funções são separadas da Auditoria Estatal, embora desta receba orientação quando da organização do controle interno.

O objetivo da Auditoria Estatal, por ocasião da auditoria financeira, é assegurar que os registros financeiros estejam corretos, conferir a legalidade da administração financeira e o funcionamento dos controles internos; julga, ainda, se as práticas de contabilidade são fidedignas e apropriadas.

Também é desenvolvida uma auditoria de desempenho, com o objetivo de verificar a eficiência e a efetividade na aplicação dos recursos públicos.

O Escritório de Auditoria Estatal produz relatórios financeiros e de desempenho, que são levados aos Auditores Estatais do Parlamento, ao Ministério de Finanças, como também para o órgão examinado. Os relatórios finais são colocados à disposição para o público, ocasião em que os mais críticos ou de maior significação recebem uma atenção considerável da mídia.

Esse Escritório produz um relatório anual, que é submetido aos Auditores do Parlamento e ao Ministério de Finanças, e, após é distribuído amplamente dentro do Governo. O relatório inclui uma avaliação do Auditor sobre o exercício correspondente.

Na Finlândia, a partir de 1919, foi criado o corpo de Auditores Estatais do Parlamento, responsáveis por vigiar, em nome do Parlamento, a utilização de capitais pelo Conselho de Estado, pelos Ministérios, pelas instituições estatais, e pelas entidades que recebam subsídio estatal.

Já a Auditoria Estatal do Parlamento é composta por cinco membros do Parlamento, eleitos para cada sessão, por um sistema de votação proporcional. Os auditores elegem presidente e vice-presidente e são apoiados por um escritório composto por quatorze servidores.

O seu trabalho é bastante parecido com o desenvolvido pelo Escritório de Auditoria Estatal, embora a sua ação seja mais limitada: analisam o gasto estatal de modo mais geral, evitando exames detalhados das funções do governo.

Aos Auditores do Parlamento cabe informar anualmente, através de relatório ao Parlamento Finlandês, fornecer uma visão geral do governo e apresentar sugestões para corrigir as deficiências encontradas. O documento, por sua vez, é conferido pelo Comitê de Finanças do Parlamento Finlandês, que produz seu próprio relato. Estes dois documentos são entregues ao Conselho de Estado, que faz sua avaliação e oferece sugestão para corrigir as deficiências encontradas.

2.7 - Espanha

O controle de finanças públicas na Espanha obedece a três níveis: a) um sistema de controle interno forte no interior de cada órgão público; b) ação efetuada pelo Ministério de Economia e Finanças, através da *Intervención*⁵⁷ na Administração Geral, com completa independência dos órgãos públicos examinados; c) controle de competência do Tribunal de Cuentas⁵⁸.

O Tribunal de Cuentas é composto por doze Conselheiros, sendo seis eleitos pelos Senadores e seis eleitos pelos Deputados, por um período de nove anos, podendo ser reconduzido por mais nove.

O Presidente do Tribunal é designado pelo Monarca, através de recomendação dos Conselheiros, para um período de três anos. Todos os Conselheiros são independentes e irremovíveis.

A nomeação dos Conselheiros representa um compromisso político, isto é, requer o apoio de no mínimo 60% da Câmara ou do Senado, dependendo de quem o indica. A Lei estabelece que, para ser nomeado Conselheiro, o indivíduo deve ter no mínimo uma experiência de quinze anos como Auditor do Tribunal ou como Contador Público certificado, magistrado, professor universitário ou economista. Todos são eleitos conjuntamente, sendo que, em 1991, quando ocorreu a última eleição, não foram reconduzidos apenas

⁵⁷ A Intervención Geral tem como funções: efetuar e administrar auditoria prévia de todas as transações, documentos e outras medidas com consequência financeira; revisar pagamentos; verificar gastos importantes; auxiliar nas auditorias financeiras realizadas em entidades privadas, e, ainda, controlar e compilar as contas estatais.

⁵⁸ As pesquisas sobre o Tribunal de Cuentas, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_spain.htm> (25/10/98).

três. Cada Conselheiro chefia uma divisão, com exceção do Presidente.

O Tribunal é dividido em duas seções distintas, uma de jurisdição (com quatro divisões) e uma de auditoria (com sete divisões).

Além dos Conselheiros, trabalham no Tribunal aproximadamente quatrocentos e oitenta funcionários, dos quais em torno de 50% trabalham em auditoria, 25% no campo da jurisdição e o restante na área administrativa.

Por razões históricas ou políticas, das dezessete comunidades autônomas, foram criados Tribunais Regionais em apenas oito. Estes certificam as contas da Comunidade e apresentam um relatório para o Parlamento Regional. Nas demais comunidades, esta tarefa é incumbência do Tribunal de Cuentas.

Todos os Ministérios e outros órgãos públicos devem submeter suas contas ao Tribunal, por intermédio da Intervención Geral, que as examina e julga se estão de acordo com os regulamentos.

Esse órgão, por sua vez, deve examinar as contas até seis meses após o recebimento. A verificação deve ser aprovada (ou não) pelo pleno do Tribunal, depois de ouvido o procurador geral.

A função jurisdicional está limitada a uma jurisdição contábil sobre as pessoas que administram os recursos e sobre os responsáveis pela guarda dos dinheiros públicos; portanto, não examina casos sujeitos a processo criminal.

De acordo com a professora Odete Medauar: "Na Espanha, como se verifica, o Tribunal de Contas não é órgão jurisdicional; a Constituição ressalta sua dependência direta do Parlamento, embora assegure aos seus membros as mesmas garantias de independência da Magistratura."⁵⁹

Havendo desvio ou desperdício de recursos públicos, esta quantia deve ser reembolsada diretamente pelo responsável. Nos casos em que não possa ser recuperada do responsável direto, será atribuída à pessoa que deveria ter prevenido o ato. Chama-se a isto de obrigação secundária e surge particularmente quando a segunda pessoa foi negligente em seus deveres de supervisão.

Quanto à auditoria de desempenho, é uma área relativamente nova no Tribunal e a maioria de seus relatórios se concentra na regularidade orçamentária. Os mecanismos de controle interno enfocam, além da legalidade, também a eficiência, embora a Lei não autorize especificamente este exame.

Com referência ao relatório anual do Tribunal sobre o Governo, a análise e aprovação (como regra) são delegadas a um Comitê constituído por quatorze membros, Senadores e Deputados. Mesmo existindo a possibilidade de se pedir ao Presidente do Tribunal para que explique o relatório, isto não é realizado. Tampouco o governo é interrogado.

⁵⁹ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 127.

2.8 - Inglaterra

Na Inglaterra⁶⁰, em 1857 foi criado um comitê de Recursos Públicos, para fiscalizar a receita e a despesa votadas pelo Parlamento e submetidas anualmente à Câmara dos Comuns. A partir de 1866, o controle parlamentar sobre os recursos públicos foi melhorado: a Câmara dos Comuns passou a autorizar a despesa, o Controlador e Auditor Geral passaram a controlar o movimento de recursos e examinar as contas, o Comitê Parlamentar a avaliar. As conclusões eram levadas à Câmara dos Comuns.

A última e mais importante alteração no controle das contas públicas ocorreu em 1983, com a criação da Auditoria Nacional; o objetivo é auxiliar o Controlador e Auditor Geral no desempenho de suas atribuições.

Esses dois últimos são designados pelo Monarca através de indicação da Câmara dos Comuns, por prazo indeterminado. Só deixam o cargo através de resolução das duas casas do Parlamento e com a concordância do Monarca. Ambos tem a incumbência de designar o Chefe do Escritório de Auditoria Nacional.

Sobre a nomeação e remoção do Controlador e Auditor Geral, Gualazzi esclarece o seguinte:

Na Grã-Bretanha, o Controlador e Auditor Geral, órgão unipessoal, é nomeado pela Coroa. Apesar disso, é órgão independente, porque sua remoção, ainda que proveniente da própria Coroa, que o nomeou, somente pode ocorrer ante explícita solicitação do Parlamento, do qual não pode, precisamente por este motivo, fazer parte, assim como não pode acumular o cargo de

⁶⁰ As pesquisas sobre o National Audit Office, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <http://www.open.gov.uk/nao/st_unite.htm> (14/10/98).

Controlador e Auditor Geral com qualquer outro cargo ou função, na área pública.”⁶¹

De acordo com a professora Odete Medauar: “O Controlador e Auditor Geral vem mencionado na maioria dos trabalhos dedicados ao controle financeiro externo da Administração Pública como exemplo de fiscalização realizada por órgão singular.”⁶²

O Escritório emprega aproximadamente setecentos e cinquenta pessoas, das quais perto de quinhentos e cinquenta são auditores e contadores profissionais. É dividido em seis unidades (cinco dedicadas a auditoria e uma responsável pela administração central), e que cada uma cobre vários departamentos governamentais. Facultam-lhe ainda contratar firmas de auditorias do setor privado para a realização de tais atividades, quando entender necessário.

A partir do final dos anos oitenta, a responsabilidade pela implementação de políticas de serviços públicos em diversas áreas do governo passou a ser subordinada a Agências Executivas - cada uma delas supervisionada por um departamento governamental. Objetivou-se aumentar o envolvimento do setor privado na prestação dos serviços públicos, o que resultou na redução do número de funcionários públicos (de 732.000 em 1979 para 540.000 em 1994).

A função da Controladoria e Auditoria Geral se concretiza em dois momentos: uma corresponde à auditoria de certificação anual das contas públicas e a outra aos exames específicos de economia, eficiência e efetividade dos órgãos e departamentos que utilizam recursos públicos. Para tanto, tem acesso a todos os livros e

⁶¹ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Regime Jurídico dos Tribunais de Contas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 127.

⁶² MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 126.

documentos que entendam devam analisar; também faculta-lhes solicitar explicações necessárias.

Conforme Aliomar Baleeiro, ao tratar sobre a forma de fiscalização exercida pelo Controlador e Auditor Geral:

"Por seus subordinados, ou diretamente, esse alto funcionário acompanha a execução do orçamento e, "se um ministro tenta conduzir o Governo fora do apoio do Parlamento e da Nação", é ele "quem pode frustrar a tentativa recusando a autorização para a saída de fundos", como comenta Kemp Allen."⁶³

Cada departamento governamental, agência ou entidade pública deve elaborar as suas contas anuais e apresentá-las ao Controlador e Auditor Geral, que as certifica e informa ao Parlamento, inclusive as contas das Agências Executivas. O Controlador e Auditor Geral deve certificar se os recursos foram aplicados de acordo com a aprovação inicial do Parlamento.

Ao comentar sobre o relatório de encerramento do exercício, o professor Luiz Emygdio esclarece:

"Findo o exercício, o que ocorre em 31 de março, o referido funcionário elabora um relatório pertinente à execução orçamentária e o envia à Câmara dos Comuns, porque este é o órgão que autoriza as despesas e as receitas, pelo que deve também controlá-las. Na citada Câmara, o estudo do Relatório é feito pela Comissão de Contas Públicas (*Public Accounting Committee*), composta de 15 deputados e, por tradição, geralmente presidida por um membro da Oposição Parlamentar, sendo o seu parecer dirigido ao Plenário da referida Câmara para aprovação ou rejeição das contas."⁶⁴

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. p. 420.

⁶⁴ ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 101.

A partir de 1983, o Controlador e Auditor Geral tem poderes formais para examinar a economia⁶⁵, eficiência⁶⁶ e efetividade⁶⁷ dos gastos públicos.

O Escritório de Auditoria Nacional mantém boas relações com os departamentos governamentais. Ambos discutem o programa de trabalho, inclusive, acatando sugestões caso sejam adequadas.

Faculta-lhe ainda discutir com o pessoal do departamento, durante a inspeção, sobre os procedimentos que entenda inadequados. O relatório, sempre que possível, é realizado de comum acordo com o órgão que está sendo auditado. No entanto, caso não haja concordância, a visão do departamento é incorporada ao texto.

O Controlador e Auditor Geral e o Escritório de Auditoria Nacional trabalham em conjunto com o Comitê de Contas Públicas do Parlamento, que é composto por quinze membros do Legislativo. Este Comitê se reúne várias vezes por ano. Funcionários Seniors do departamento ou entidade a que se refere o relatório são questionados, participando destes esclarecimentos também o Controlador e Auditor. O Certificado de Auditoria, assim firmado, é publicado com as declarações financeiras. Caso haja discordância quantos às contas, é veiculado um relatório em separado, em lugar da certificação, acrescido das declarações financeiras.

⁶⁵ A economia é a comparação entre os recursos utilizados na atividade, relacionados com a qualidade alcançada pelo produto final.

⁶⁶ A eficiência é a relação entre a produção, em termos de bens e serviços ou outros resultados, e os recursos utilizados.

⁶⁷ A efetividade leva em consideração se foram alcançados os objetivos pretendidos, frente ao planejado inicialmente, bem como se os efeitos desejados estão sendo cumpridos.

É publicado, também, um relatório anual das atividades da Controladoria e Auditoria Geral, que fica disponível ao público e que pode, em alguns casos, chamar a atenção da mídia para discussão.

O Comitê de Serviço Público também redige um documento, onde constam as suas recomendações, e o apontamento dos erros que estejam se repetindo. Por sua vez, o Governo apresenta uma resposta sobre o relatório do Comitê, normalmente dois meses após a publicação do primeiro, no qual informa as correções efetuadas, e/ou suas discordâncias com o relatório. Caso entenda necessário, o Comitê submete o assunto que gerou a discordância, em uma outra sessão, aos funcionários de tesouraria.

O Escritório de Auditoria tem, como referencial para a eficiência de seu trabalho, as mudanças acatadas pelos órgãos examinados, em razão de suas recomendações.

2.9 - Estado Unidos da América

O General Accounting Office⁶⁸ é um órgão auxiliar do Congresso norte-americano e tem como objetivo monitorar e auditar gastos federais. É sua missão contribuir para a eficiência da administração pública, garantindo a prestação de contas de todos os recursos gastos pelo governo e a probidade dos homens públicos, para, assim, servir ao interesse da sociedade. É de sua competência fornecer, aos membros do Congresso e a outros órgãos, informações acuradas, análises imparciais e recomendações objetivas sobre como melhor utilizar os recursos públicos.

⁶⁸ As pesquisas sobre o General Accounting Office, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <<http://www.gao.gov>> (16/10/98).

Cabe-lhe fazer avaliações objetivas e independentes dos programas e políticas federais, realizar auditorias dos gastos federais, emitir pareceres legais e recomendações para a melhoria, no desempenho, das entidades auditadas. A abrangência das áreas temáticas que o GAO examina abarca os interesses nacionais mais importantes nos Estados Unidos, tais como: custo e acesso à saúde, segurança nacional, política energética, regulamentação das instituições financeiras, proteção ambiental, educação, o programa espacial, transportes, assistência a desabrigados, dentre outros.

O trabalho de auditoria e de avaliação é o mais visível e o que absorve a maior parte dos recursos da entidade, representando 80% das atividades. Porém, o GAO tem outras funções: define princípios contábeis e normas de auditoria, para serem utilizadas em todos os níveis da administração pública do país, no desenvolvimento da atividade de tomada de contas; avaliação dos sistemas contábeis empregados pelos organismos do Poder Executivo.

Cerca de oitenta a oitenta e cinco por cento do seu trabalho é iniciado por solicitação do Congresso. Os pedidos voltam-se, principalmente, para a realização de avaliações, independentes, de programas e políticas federais, de auditorias financeiras, bem como para que sejam emitidos pareceres jurídicos e recomendações que possam aumentar a eficiência do governo.

Muitas das sugestões quando implementadas, redundam em resultado financeiro bastante significativo para os contribuintes americanos, de que são exemplos: o controle de gastos orçamentários, a redução de custos, a destinação mais eficaz de recursos e o aumento de receitas.

O GAO está organizado em sete divisões, sendo três técnicas, três de programas e uma administrativa; fazem parte delas trinta e seis áreas temáticas, como por exemplo: saúde, segurança nacional, energia, instituições financeiras, proteção ambiental, educação, programas espaciais e transportes, entre outras. Existem, ainda, quinze escritórios regionais distribuídos em localizações estratégicas.

Quanto a nomeação e remoção do Controlador Geral, Gualazzi esclarece:

"O Controlador Geral de Contas é nomeado pelo Presidente dos Estados Unidos da América, em consonância com parecer do Senado, para um mandato de quinze anos, e é responsável exclusivamente perante o Congresso. O Controlador Geral de Contas pode ser removido do cargo, antes do fim do mandato, mediante o procedimento do impeachment, e ser submetido a processo de acordo com "resoluções" das duas Câmaras Legislativas."⁶⁹

Existe um sistema interno de avaliação do desempenho dos funcionários, que tem influência na ascensão funcional e, indiretamente, sobre os salários, chamado *Pay-for-Performance*. A principal característica é que a remuneração baseia-se no desempenho e não no tempo de serviço.

As auditorias de desempenho, que objetivam medir a economia, a eficiência e a eficácia da administração pública, examinam, por exemplo, se a entidade auditada: aplica práticas idôneas para efetuar suas compras; adquire os materiais ou serviços de que efetivamente necessita, com a qualidade e na quantidade apropriadas, no momento próprio e ao menor custo possível; protege

⁶⁹ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 131.

e conserva adequadamente seus recursos; evita a ociosidade e o excesso de pessoal; cumpre as disposições legais e regulamentares; se mantém um sistema adequado para medir seu desempenho, em termos de economia e eficiência, e se é de fácil acesso a qualquer interessado.

Promove, também, uma avaliação dos controles internos, com o objetivo de determinar o grau de confiabilidade do trabalho dos auditores internos, a fim de obter uma segurança razoável de que o controle funciona corretamente e, assim, evitar a duplicação de esforços.

Quanto aos relatórios de auditoria, devem ser elaborados o mais rápido possível, a fim de que sua informação possa ser utilizada oportunamente pela Administração, pelos membros do Poder Legislativo e por outras partes interessadas. Considera-se que um relatório preparado cuidadosamente pode ser de pouco valor para quem deve tomar as decisões, se o receber demasiadamente tarde.

O relatório deverá incluir todos os casos significativos de descumprimento e abuso, além de todos os indícios de atos ilícitos que possam resultar em processo penal e que foram detectados durante ou em relação à auditoria. Acresce-lhe, também, as opiniões dos funcionários responsáveis pela entidade objeto da auditoria, relativas aos fatos descobertos, as conclusões e as recomendações, assim como as informações quanto às ações corretivas planejadas pela entidade.

Com referência a jurisdição do GAO, é esclarecedor o posicionamento de Hely Lopes Meirelles:

"Pode-se afirmar, sem risco de erro, que a Federação Norte Americana é a que conserva na sua maior pureza o *sistema de jurisdição única*, ou do *judicial control*, que se afirma no *rule of law*, ou seja, na supremacia da lei. Definindo esse regime, Dicey escreve que ele se resume na *submissão de todos à jurisdição da Justiça ordinária*, cujo campo de ação coincide com o da legislação, sendo ao desta co-extensivo e equivalente."⁷⁰

Os relatórios de auditoria, impressos na gráfica da entidade, são postos à disposição do público, permitindo-se a sua venda.

Todos os anos o GAO encaminha um relatório à Comissão de Orçamento da Câmara quanto às recomendações não atendidas. O relatório é utilizado pela cúpula do Congresso, pelas diversas Comissões, principalmente pela Comissão de Orçamento.

Após prévia discussão no âmbito da OSI (Office of Special Investigations) e da Consultoria Jurídica, são encaminhados os possíveis casos de violação civil ou criminal à Procuradoria Geral do Governo Americano ou diretamente ao Departamento de Justiça.

2.10 – Argentina

Os Sistemas de Controle da Argentina⁷¹ foram criados em 1992, pela Lei 24.156/92, Lei de Administração Financeira e dos Sistemas de Controle do Setor. Anteriormente a essa lei existia a Sindicatura General de Empresas Públicas e Tribunal de Cuentas de La Nación. As atribuições dessas passaram a ser exercidas pelos novos órgãos de controle.

⁷⁰ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 52.

⁷¹ As pesquisas sobre os Sistemas de Controle da Argentina, foram feitas através da Internet no seguinte endereço eletrônico: <<http://www.tribctas.gba.gov>> (12/10/98)

O Sistema de Controle Interno é formado pela Sindicatura Geral da Nação e pelas unidades de auditoria interna de cada entidade subordinada ao Poder Executivo da Argentina. Aquele é o órgão responsável por ditar e aplicar as normas relativas ao controle interno. Essas estão ligadas, hierarquicamente, às autoridades máximas de cada organismo, sendo que a Sindicatura Geral da Nação supervisiona e coordena tecnicamente a atuação das unidades.

O modelo de controle aplicado engloba os aspectos orçamentários, econômicos, financeiros, patrimoniais, normativos, de gestão, além do acompanhamento de programas, projetos e operações.

Dentre as atribuições da Sindicatura Geral da Nação está a de interferência prévia na formalização dos contratos de privatizações. Pode se manifestar em até 10 dias após o recebimento da documentação referente ao processo de privatização. As observações feitas pelo órgão de controle são levadas à Comissão Bicameral, responsável pelas privatizações.

O Síndico Geral da Nação é designado pelo Poder Executivo e é assistido por três Síndicos-Adjuntos. Todos devem ter título universitário em Ciências Econômicas e experiência na área de administração financeira e auditoria de, no mínimo, oito anos. O Síndico Geral tem, como atribuição, informar a Auditoria Geral da Nação, órgão máximo de controle externo, de atos e condutas que impliquem irregularidades.

A Auditoria Geral da Nação - AGN - é o órgão, na Argentina, que tem a seu cargo o controle externo da legalidade, gestão e

auditoria de todas atividades da Administração Pública centralizada e descentralizada.

Ela é subordinada ao Congresso Nacional, tem personalidade jurídica própria, independência funcional e financeira. Seus relatórios sustentam os pareceres emitidos pelo Poder Legislativo sobre o desempenho da situação geral da administração pública.

Os Auditores-Gerais da AGN, em número de sete, com mandatos de oito anos, são escolhidos pelo Congresso. Até a reforma Constitucional de 1994, o Presidente da AGN era escolhido por decisão conjunta das duas Casas do Congresso Argentino. Agora, passou a ser nomeado pela proposta do Partido de Oposição com maior número de membros no Congresso.

A AGN é composto por aproximadamente quatrocentos e quinze funcionários permanentes, bem como por auditores independentes contratados. A composição da planta técnica-operacional é de 52% contratados e 48% permanentes.

Caracterizados os controles no Direito Estrangeiro, importa agora estabelecer o funcionamento do Tribunal de Contas no Brasil.

CAPÍTULO III

O TRIBUNAL DE CONTAS NO BRASIL

3.1 - Histórico

A história do controle no Brasil remonta ao período colonial. Em 1680, foram criadas as Juntas das Fazendas das Capitanias e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, jurisdicionadas a Portugal. Na administração de D. João VI, em 1808⁷², foi instalado o Erário Régio e criado o Conselho da Fazenda, que tinha como atribuição acompanhar a execução da despesa pública.

Com a proclamação da independência do Brasil, em 1822, o Erário Régio foi transformado no Tesouro pela Constituição Monárquica de 1824, prevendo-se, então, os primeiros orçamentos e balanços gerais. A idéia de criação de um Tribunal de Contas surgiu, pela primeira vez no Brasil, em 23 de junho de 1826⁷³, por iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt, Visconde de Barbacena, e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei ao Senado do Império. Entretanto, as discussões em torno da sua criação durariam quase um século, polarizadas entre aqueles que defendiam a sua necessidade (para quem as contas públicas deviam ser examinadas

⁷² REQUIÃO, Altamirando. Da Fiscalização e Tomada de Contas das Autarquias, pelos Tribunais de Contas. In: *Anais do 1º Congresso de Tribunais de Contas no Brasil*, p. 756.

⁷³ Ob. cit., p. 758.

por um órgão independente) e aqueles que a combatiam (por entenderem que as contas públicas podiam continuar sendo controladas por quem as realizavam).

Somente a queda do Império e as reformas político-administrativas da jovem República tornaram realidade o Tribunal de Contas da União. Em 7 de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto n.º 966-A criou o Tribunal de Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.

A Constituição de 1891⁷⁴, a primeira republicana, ainda por influência de Rui Barbosa, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União, inscrevendo-o no seu Artigo 89. A sua instalação, entretanto, só ocorreu em 17 de janeiro de 1893, graças ao empenho do Ministro da Fazenda do governo Floriano Peixoto, Serzedello Corrêa. Teve originariamente competência para o exame, revisão e julgamento de todas as operações relacionadas com a receita e a despesa da União. O mecanismo de fiscalização se fazia pelo sistema de registro prévio.

Um dos seus primeiros atos foi considerar ilegal a nomeação, feita pelo Presidente, de um parente do ex-Presidente Deodoro da Fonseca. Inconformado com essa decisão, Floriano Peixoto⁷⁵ mandou redigir decretos que retiravam do TCU a competência para impugnar despesas consideradas ilegais. O Ministro da Fazenda Serzedello

⁷⁴ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 128.

⁷⁵ BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). <<http://www.tcu.gov.br>> (10/10/98).

Correa, por discordar do ato, demitiu-se do cargo, expressando sua posição em carta de 27 de abril de 1893.

Pela Constituição de 1934⁷⁶, o Tribunal recebeu, entre outras atribuições, a de proceder ao acompanhamento da execução orçamentária, o registro prévio das despesas e dos contratos, o julgamento das contas dos responsáveis por bens e dinheiro públicos. É também de sua alçada, a apresentação de parecer prévio sobre as contas do Presidente da República para posterior encaminhamento à Câmara dos Deputados.

Com exceção do parecer prévio sobre as contas presidenciais, todas as demais atribuições do Tribunal foram mantidas pela Carta de 1937, entretanto, foi a Constituição de 1946 que acresceu sua competência com um novo encargo: julgar legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões.

Pela Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional n.º 1, de 1969, retirou-se do Tribunal o exame e julgamento prévio dos atos e contratos geradores de despesas, sem prejuízo da sua competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional. Eliminou-se, também, o julgamento da legalidade das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ficando a cargo do Tribunal, tão-somente, a apreciação da legalidade para fins de registro. O processo de fiscalização financeira e

⁷⁶ CRETELLA JR, José. **Curso de Direito Administrativo**. 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 115.

orçamentária passou por completa reforma nessa etapa. Como inovação, deu-se incumbência ao Tribunal para o exercício de auditoria financeira e orçamentária sobre as contas das unidades dos três Poderes da União. Instituiu-se desde então os sistemas de controle externo, a cargo do Congresso Nacional, com auxílio da Corte de Contas, e de controle interno, exercido pelo Poder Executivo e destinado a criar condições para uma controle externo eficaz.

Pela Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, em auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e renúncia de receitas.

3.2 - Posição Constitucional dos Tribunais de Contas no Brasil

O Tribunal de Contas da União, conforme estabelecido pela Constituição Federal Brasileira, no seu Artigo 71, é colocado como auxiliar do Congresso Nacional. No entanto, através de uma interpretação sistemática da Constituição Federal, principalmente conforme o disposto no inciso IV do mesmo Artigo, verifica-se a existência de um órgão autônomo.

“Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:
IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissões técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes

Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais unidades referidas no inciso II:"

Observa-se, pois, que o Tribunal de Contas pode realizar por iniciativa própria, inspeções e auditorias nos Poderes Executivo, Legislativo e inclusive no Judiciário, o que leva à conclusão de que não está subordinado a nenhum dos três poderes.

Auxiliar o Congresso Nacional na realização do controle externo não significa subordinação, conforme poderia se entender através de uma tradução literal da Constituição Federal, até porque o inciso XI do mesmo Artigo, e seu Parágrafo Segundo, estabelece que, havendo a representação ao Poder competente, pelo Tribunal de Contas, sobre irregularidades ou abusos apurados, e se este não efetivar as medidas previstas pelo órgão de contas: "o Tribunal decidirá a respeito". Fosse subordinado ao Congresso, ser-lhe-ia vetado decidir em situações desta natureza, onde o próprio Congresso poderá estar envolvido.

Também é pela independência do Tribunal de Contas, apesar de auxiliar o Congresso Nacional, a posição de Hely Lopes Meirelles:

"Atribuições dos Tribunais de Contas: no controle externo da administração financeira e orçamentária é que se inserem as principais atribuições dos nossos Tribunais de Contas, como órgãos independentes mas auxiliares dos Legislativos e colaboradores dos Executivos. O texto constitucional vigente ampliou as atribuições do TCU..."⁷⁷

Apresenta-se adequado o entendimento do Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do São Paulo, Antônio Roque Citadini, sobre o assunto, nos seguintes termos:

⁷⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 608.

"A discussão sobre a forma de situar os órgãos de controle e fiscalização no corpo da organização do Estado é matéria de grande polêmica e certamente não se esgotará a curto prazo. Acrescente-se que nos dias atuais a tradicional tripartição dos Poderes, nos moldes de Montesquieu, encontra respeitável base de contestação.(...) Fica cada vez mais difícil enquadrar os órgãos e instituições autônomas nos Três Poderes clássicos, daí porque, freqüentemente, os doutrinadores procuram encontrar para os Tribunais de Contas um rótulo de "*sui generis*", como fizeram os eminentes juristas Castro Nunes, Prof. Seabra Fagundes e Pontes de Miranda ao dissertarem sobre as Cortes de Contas."⁷⁸

O controle externo é um controle político, eis que decidido pelo Congresso Nacional, embora, sujeito a um exame técnico do Tribunal de Contas; por outro lado, todas as suas decisões estão sujeitas a revisão do Poder Judiciário, eis que são administrativas.

Em razão do até aqui exposto, é adequada a definição de Tribunal de Contas emitida por Eduardo Lobo Botelho Gualazzi:

"Assim, pode-se definir *Tribunal de Contas*, no Brasil, como o órgão administrativo parajudicial, funcionalmente autônomo, cuja função consiste em exercer, de ofício, o controle externo, fático e jurídico, sobre a execução orçamentária, em face dos três Poderes do Estado, sem a definitividade jurisdicional."⁷⁹

3.3 - Composição do Tribunal de Contas

A estrutura do Tribunal de Contas da União está prevista no Artigo 73 da Constituição Federal: nove Ministros, dos quais três são indicados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado

⁷⁸ CITANDINI, Antonio Roque. **O Controle Externo da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1995. p. 31.

⁷⁹ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 187.

Federal; destes, dois devem ser escolhidos, alternadamente, dentre a auditoria e membros do Ministério Público que atuem junto ao Tribunal, segundo critérios de antigüidade e merecimento. Os outros seis são indicados pelo Congresso Nacional.

Para que possam ser nomeados Ministros do Tribunal de Contas da União, os brasileiros devem satisfazer os requisitos do § 1º do Artigo 73 da Constituição Federal, que são os seguintes:

“Art. 73.

§ 1º. Os Ministros do Tribunal de Contas da União serão nomeados dentre brasileiros que satisfaçam os seguintes requisitos:

I - mais de trinta e cinco e menos de sessenta e cinco anos de idade;

II - idoneidade moral e reputação ilibada;

III - notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;

IV - mais de dez anos de exercício em função ou de efetividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.”

É curioso que a mídia não traz informações e nem se atém a comentários quanto às exigências (que se entende extremamente necessárias, até porque se constituem tema constitucional) quando da nomeação dos Ministros do Tribunal de Contas da União, ou da nomeação dos Conselheiros dos Tribunais de Contas dos Estados, que devem satisfazer os mesmos requisitos.

Transcreve-se, sobre o assunto, o posicionamento do professor Ives Gandra Martins:

“Em verdade, mais de uma vez, na seleção para preenchimento de cargos em que tais requisitos são constitucionalmente exigidos, a escolha recaiu sobre pessoas que ostentavam mais suporte político e apoio congressual do que a idoneidade exigida. Nessas ocasiões, o conceito de idoneidade moral passou a ter

uma elasticidade conveniente, capaz de abranger qualquer tipo de comportamento”⁸⁰

Integram ainda o Tribunal, três Auditores, cuja função principal é substituir os Ministros em seus afastamentos, impedimentos ou em caso de vacância do cargo.

Atua junto ao Tribunal, em obediência ao Artigo 130 da Constituição Federal, um Ministério Público especializado e autônomo, composto por um Procurador-Geral, três Subprocuradores-Gerais e quatro Procuradores, nomeados pelo Presidente da República. Suas funções básicas consistem em promover a defesa da ordem jurídica, requerer as medidas de interesse da Justiça, da administração e do erário perante o Tribunal, manifestar-se em todos os assuntos submetidos à deliberação da Corte e interpor os recursos admitidos em Lei.

Compõem, ainda, o Tribunal, diversas secretarias, que devem executar funções específicas, conforme estabelecido pelo Regimento Interno, bem como unidades de apoio técnico especializado e diversas assessorias.

O Tribunal de Contas da União é um órgão colegiado e suas deliberações são tomadas no Plenário, que acontece todas as quartas-feiras, com competências privativas estabelecidas pelo Regimento Interno. É composto por duas Câmaras, com reuniões às terças-feiras para Primeira Câmara e às quintas-feiras para a Segunda Câmara.

⁸⁰ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. 4º, tomo II, p. 114.

O Plenário e as duas Câmaras reúnem-se de 17 de janeiro a 16 de dezembro, em sessões ordinárias e, quando necessário, em extraordinárias, sempre com a presença de representante do Ministério Público, conforme o disposto no Artigo 81, inciso II, da Lei 8443/92.

3.4 - Os controles estabelecidos pelo Artigo 70 da Constituição Federal

3.4.1 - O controle da legalidade

Todas as Constituições Brasileiras, inclusive a Carta Imperial de 1824, estabeleceram o princípio da legalidade como um pressuposto básico a ser atendido, tanto na área pública como na privada.

A Constituição Federal de 1988, no Artigo 70, estabelece que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

O princípio da legalidade obriga a que a fiscalização aja com estrita observância aos ditames legais que regem a sua atuação, os quais se acham definidos pela Constituição Federal e legislação infraconstitucional. A legalidade impõe conduta que deve ser seguida, sob pena de invalidar a ação controladora.

A Administração, para praticar um ato, deve sempre estar embasada em um dispositivo legal. Contudo, isso não acontece com

o setor privado, uma vez que, na administração particular, é lícito fazer aquilo que a lei não proíbe.

No entanto, a legalidade, de acordo com o professor Ricardo Lobo Torres, deve ser analisada juntamente com os princípios fundamentais.

"O controle da validade formal se concentra sobre a legalidade dos atos e operações necessárias à execução do orçamento. Mas não se esgota na legalidade estrita, na mera adequação do ato à lei formal, senão que tem por finalidade preservar a própria *segurança jurídica*, que é um dos valores fundamentais do direito, ao lado da *justiça*, com a qual deve estar em permanente harmonia. Consequentemente, o controle se estende aos demais princípios derivados da idéia de segurança dos direitos fundamentais, como sejam a tipicidade, a transparência tributária e orçamentária, proibição de vinculação de receita, a irretroatividade, a anualidade, a anterioridade etc., que todos também são corolários do princípio maior da legalidade."⁸¹

O controle da legalidade pressupõe, também, o da constitucionalidade das leis e atos administrativos. Parte da doutrina entende que o Tribunal de Contas pode decretar a inconstitucionalidade das leis, por entender que exerce função jurisdicional com base na súmula 347 do Supremo Tribunal Federal, datada de 13/12/1963; que assim estabelece: "SUM.347 - O Tribunal de Contas, no exercício de suas atribuições, pode apreciar a constitucionalidade das leis e dos atos do Poder Público."

No entanto, o melhor entendimento é o esposado pelo Consultor Jurídico da Presidência do Tribunal de Contas do Distrito Federal, Sebastião Baptista Affonso, que, no XIX Congresso dos

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas. In: **Revista de Direito Administrativo**, n.º 194, out/dez 1993. Fundação Getúlio Vargas, p. 35.

Tribunais de Contas do Brasil, realizado no Rio de Janeiro, de 21 a 24 de outubro de 1997, assim se manifestou:

"Dado, todavia, o que se tem assente, como ser inquestionável a possibilidade de intervir o Judiciário, sempre quando for chamado, com vista a proteger as pessoas contra abuso de autoridade, lesão de direito individual, preterição do direito de defesa ou inobservância do devido processo legal, dever-se-á evitar ao máximo tais ocorrências, nas diversas formas de atuação dos Tribunais de Contas."⁸²

Para concluir, é aconselhável que, junto com o exame da legalidade do ato, seja efetuada uma análise do sistema legal por inteiro e não apenas da legislação que trata especificamente do assunto que está em pauta. Até porque, segundo o professor Danilo Knijnik⁸³, "Deve-se porém avançar para reconhecer que, numa concepção atualizada, o princípio da legalidade há de entender-se como a conformidade da atividade administrativa ao ordenamento jurídico, ou para evitar retrocesso, como a proibição de que a administração, ao aplicar a lei, viole o ordenamento jurídico." Na mesma concepção, o professor Caio Tácito: "O procedimento administrativo deve atender, em sua funcionalidade, a princípios fundamentais que, como visto, presidem a legalidade da Administração Pública."⁸⁴

3.4.2 - O Controle da Legitimidade

A Constituição Federal, ao tratar da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, determina no Artigo 70, que a mesma

⁸² AFFONSO, Sebastião Batista. Tribunais de Contas no Contexto do Poder Judiciário. In: *Revista do TCU*, out/dez 1997, nº 74, p. 34.

⁸³ KNIJNIK, Danilo. O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. In: *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul*, nº 2, p. 142.

⁸⁴ TÁCITO, Caio. O Princípio de Legalidade: Ponto e Contraponto. in: *Direito Administrativo e Constitucional*, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba, organizado por Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, p. 150.

dar-se-á, também, quanto à legitimidade, abandonando a exclusividade que até então fora dado à legalidade como preocupação maior no exercício do controle.

O conceito de legitimidade não é absolutamente preciso. De acordo com José Afonso da Silva⁸⁵ "controle de legitimidade que a Constituição tem como diverso de legalidade, de sorte que parece assim admitir exame de mérito a fim de verificar se determinada despesa, embora não ilegal, fora legítima, tal como atender a ordem de prioridade estabelecida no plano plurianual." Já, para o professor Ricardo Lobo Torres⁸⁶ "o controle da legitimidade é o que se exerce sobre a legalidade e a economicidade da execução financeira e orçamentária.". Importa o registro do entendimento de Hely Lopes Meirelles que, ao analisar o controle, coloca, legalidade e legitimidade como sinônimos:

"Controle de legalidade ou legitimidade - É o que objetiva verificar unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Mas por legalidade ou legitimidade deve-se entender não só o atendimento de normas legisladas como, também, dos preceitos da Administração pertinentes ao ato controlado."⁸⁷

O paralelo entre o apresentado, no entanto, aponta que os entendimentos não são conflitantes, eis que o mérito do ato administrativo é aquele que visa a comprovar a eficiência, o resultado, a conveniência ou oportunidade do ato controlado; por sua vez, a economicidade tem a ver com o custo/benefício, onde se

⁸⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 683.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, n.º 194, out-dez 1993. Fundação Getúlio Vargas, p. 39.

⁸⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 578

analisa a despesa sob o ponto de vista da obtenção de resultado a custo adequado - não necessariamente ao menor custo possível, pois nem tudo que é de custo reduzido atende bem à coletividade. Alerta-se que, devem ser atendidos, também, os preceitos da Administração pertinentes ao ato controlado.

Portanto, a despesa, para ser legítima, tem de ser direcionada no sentido do bem comum. Despesa ilegítima é aquela que se afasta do fim último do Estado, que é o bem coletivo. O melhor entendimento liga a legitimidade com a substância do ato. Vê-se, assim, que uma despesa pode ser legal, efetuada segundo as normas financeiras em vigor, mas mostrar-se ilegítima, na medida em que não se dirija ao atendimento do bem comum.

Nesta mesma linha os ensinamentos do professor Celso Ribeiro Bastos: "A expressão "legitimidade" é bem mais ampla que a mera legalidade. É ilegal o ato que afronta o disposto na lei. A legitimidade vai além. Um ato pode ser legal, mas não ser legítimo por estar em descompasso com os valores fundamentais da coletividade."⁸⁸

A inserção da legitimidade, como aspecto do controle das despesas, representa um avanço, vez que deixa de lado o exame meramente formal da legalidade para exigir também a apreciação de algumas particularidades que cercam as despesas, tais como, oportunidade, prioridade e economicidade.

⁸⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 91.

Conforme o professor Juarez Freitas:

"O exame da legitimidade dos atos administrativos deve ir ao fundo da finalidade apresentada e da motivação oferecida, de modo a não compactuar, de modo algum, com a ilegitimidade das mesmas. Em outras palavras, o que se quer é vedar o escudo do formalismo, graças ao qual foram cometidas inúmeras violações impunes das máximas conducentes à realização do interesse público."⁸⁹

A legitimidade assume aqui, com um foco específico sobre a despesas pública, que é o objetivo dessa dissertação, ou seja, como estabelecido pela Constituição Federal. Desta maneira, pode-se dividir a legitimidade em: formal e substantiva. Atendendo as suas especificidades, a legitimidade formal é adequação das ações do governo à lei, enquanto a legitimidade substantiva analisa a forma como foram aplicados os recursos públicos, devendo os mesmos serem direcionados para o atendimento das necessidades públicas mais urgentes, sob o enfoque do custo/benefício do projeto ou atividade exercida.

3.4.3 – O Controle da economicidade

A economicidade, previsto no Artigo 70 da Constituição Federal, é uma inovação da atual Carta. As Constituições anteriores não se referiam a esse aspecto do controle, que é chamado, também, de controle de mérito, econômico, de gestão, de eficiência, e outros.

⁸⁹ FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 87.

A fiscalização, quanto à economicidade, analisa os atos administrativos do ponto de vista econômico, observando, quando de sua realização, se houve uma adequada relação entre o custo e o benefício. Possibilita dessa forma a utilização dos recursos públicos de maneira mais vantajosa para a administração pública.

O professor Ricardo Lobo Torres assim define economicidade:

"O controle da economicidade entende com o exame e fiscalização material da execução orçamentária, em contraponto com o formal, que é o da legalidade. Aparece pela primeira vez na Constituição do Brasil, embora já fosse reclamado há muito tempo pela doutrina. A Constituição Alemã (art. 114, 2) utiliza o termo *Wirtschaftlichkeit*, que se traduz exatamente por economicidade. O conceito de economicidade, originário da linguagem dos economistas, corresponde, no discurso jurídico, ao de justiça."⁹⁰

Economicidade é um conceito formal, não trazendo em si nenhuma determinação material, mesmo que tenha como objetivo o controle do aspecto material da despesa pública. No entanto, a Constituição abriu a possibilidade de o Tribunal de Contas fiscalizar, sob o aspecto da economicidade, todos os atos administrativos que tenham envolvimento com a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Conforme a professora Lúcia Valle Figueiredo: "Podemos dizer que economicidade é a relação entre custos e benefícios. Aliás, em qualquer forma de administração o binômio custo/benefício é observado. Haveria irrazoabilidade se o custo fosse desproporcional ao benefício."⁹¹

⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas. *Revista de Direito Administrativo*, n.º 194, out-dez 1993. Fundação Getúlio Vargas, p. 36.

⁹¹ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 236.

Os países que adotam o sistema de Controladoria, como a Inglaterra e Estados Unidos, trabalham muito a economicidade; tal procedimento se deve ao fato de terem sido os primeiros a aperfeiçoarem as normas técnicas de contabilidade e finanças públicas, através do desenvolvimento de técnicas de auditoria, tanto para o setor privado como para o setor público.

Dentre os países que adotam o sistema de Tribunais de Contas, Espanha e Alemanha têm se destacado no controle da economicidade:

"Na Constituição da Espanha chega a aparecer na Declaração de Direitos e Deveres do Cidadão (art. 31,2). Na Alemanha a Lei de Orçamento Federal (BHO), de 1969, diz, no art. 7º, que: '1. Devem ser observados na elaboração e na execução do orçamento os princípios da economicidade (Wirtschaftlichkeit) e da economia (Sparsamkeit). 2. Devem ser realizados exames segundo o custo/benefício (Nutzen-Kosten-Untersuchungen) das medidas com a significação financeira relevante"⁹²

Nunca é demais lembrar que, havendo um adequado controle dos atos administrativos, principalmente quanto à economicidade, o resultado será uma diminuição dos gastos públicos, o que poderá representar, também, e na mesma proporção, uma diminuição de tributação, ou pelo menos, o seu não aumento, como tem sido praxe no Brasil. O que se tem observado é que é mais fácil aumentar a tributação do que procurar conter os gastos. Um exemplo típico e recente, dentre outros, que comprova a não adoção do controle da economicidade pelos Tribunais de Contas, é a obra faraônica do prédio do Superior Tribunal de Justiça, que, segundo a informação da mídia e não desmentida pelo Poder Judiciário, alcançou a altíssima

⁹² TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas. **Revista de Direito Administrativo**, n.º 194, out-dez/1993. Fundação Getúlio Vargas. p. 38.

cifra de duzentos milhões de dólares. E, pasmem, nenhuma providência tem sido tomada, conforme reportagem da Revista Veja:

“Em compensação, estão no Poder Judiciário algumas das obras mais caras da administração pública. O novo edifício-sede do Superior Tribunal de Justiça, por exemplo, custou mais de 200 milhões de dólares e previu gabinetes para sessenta ministros. Detalhe: o tribunal só tem 33 magistrados.”⁹³

A CPI do Judiciário, em curso no Parlamento, tem demonstrado, principalmente no que se refere à obra do TRT paulista, a total desobediência ao princípio da economicidade, oportunizando um superfaturamento absurdo.

3.4.4 - O Controle da Aplicação de Subvenções

Conforme estabelecido pelo Artigo 70 da Constituição Federal, o controle quanto à aplicação de subvenções será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e por cada Poder, mediante o sistema de controle interno.

As subvenções destinam-se a cobrir despesas de custeio de entidades públicas ou privadas, que podem ser sociais ou econômicas. As primeiras são concedidas a instituições de caráter cultural ou assistência sem finalidade lucrativa, enquanto que as últimas beneficiam empresas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

A Lei Federal 4.320/64, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços

⁹³ OINEGUE, Eduardo. Os Juizes como Réus. in: **Revista Veja**, edição 1590, mar/1999, p. 39.

da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, assim define subvenções, no Artigo 12, Parágrafo 3º:

“§ 3º - Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; e

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

O Tribunal de Contas fiscaliza a aplicação dos recursos em questão, por ocasião do exame dos processos de tomadas ou prestação de contas do órgão ou entidade transferidor dos recursos.

No caso de omissão na prestação de contas ou de irregularidade na aplicação dos recursos, a autoridade administrativa competente deve instaurar tomada de contas especial, a ser julgada pelo Tribunal, para apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano.

3.4.5 - Controle quanto à renúncia de receita

O controle quanto à renúncia de receita está estabelecido pela Constituição Federal, em seu Artigo 70, sendo exercido pelo Congresso Nacional, mediante o controle externo e por cada Poder, pelo sistema de controle interno.

O Tribunal de Contas da União acompanha a arrecadação da receita a cargo dos órgãos e entidades da administração direta e indireta dos Poderes da União, de acordo com o disposto no inciso IV do Artigo 1º da Lei 8.443/92, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da

União. O procedimento deve estar presente em todas as etapas da receita - previsão, arrecadação recolhimento - por meio de auditorias, inspeções e análises de demonstrativos.

A fiscalização da renúncia de receita deve ser feita mediante o julgamento de prestações de contas e, principalmente, de auditorias e inspeções nos órgãos supervisores, nos bancos operadores e nos fundos encarregados da concessão, gerenciamento ou utilização dos recursos decorrentes. Estas fiscalizações tem como objetivo verificar a eficácia, eficiência e economicidade dos órgãos e entidades envolvidos e o real benefício sócio-econômico das renúncias.

De várias maneiras é operada a renúncia de receitas, que caracteriza as diversas situações em que o Poder Público, por iniciativa própria, deixa de arrecadar os recursos a que tem direito: as isenções, a remissão, a anistia e os incentivos fiscais.

Merece atenção especial os incentivos fiscais que, pela atual Constituição, enquadram-se como uma renúncia de receita. Assim, por exemplo, nos incentivos fiscais, para cuja concessão a administração renuncia a parcela da receita pública, o controle deve conferir se houve obediência às disposições legais e, principalmente, se essa renúncia obedece, também, ao princípio da economicidade. O processo se faz na comparação minuciosa dos recursos que o Governo abriu mão (representados pelos incentivos oferecidos) com os benefícios sociais e econômicos realmente produzidos pela renúncia.

3.5 - As Competências do Tribunal de Contas

O Artigo 71 da Constituição Federal trata do controle externo, exercido pelo Congresso Nacional, para o que recebe o auxílio técnico do Tribunal de Contas.

Esse órgão, além de outras atribuições, efetua levantamentos e remete os diversos pareceres ao Congresso Nacional, a quem cabe a decisão, por ocasião do julgamento das contas do Poder Executivo.

3.5.1 - O parecer sobre as contas do governo

A Constituição Federal determina, expressamente, no Artigo 71, inciso I, que compete ao Tribunal de Contas da União apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio:

“Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;”

A Constituição Federal estabelece, ainda, quanto ao assunto, em seu Artigo 84, inciso XXIX, que compete ao Presidente da República prestar, anualmente, ao Congresso Nacional, dentro de sessenta dias após a abertura da sessão legislativa, as contas referentes ao exercício anterior. Estabelece, também, no Artigo 49, inciso IX, que é de competência exclusiva do Congresso Nacional julgar as contas prestadas pelo Presidente da República e apreciar os relatórios sobre a execução dos planos de governo.

Observa-se, de imediato, que o controle legislativo deve ser analisado sob dois aspectos: o político e o técnico.

O controle eminentemente político, em um plano soberano, objetiva fiscalizar o Estado no alcance das aspirações nacionais, exteriorizadas nos programas ou metas, devidamente traçadas pelo orçamento. Estes, com o advento da atual Constituição, são prévia e anualmente fixados pela Lei das Diretrizes Orçamentárias, obedecendo ainda o Plano Plurianual.

O segundo aspecto corresponde ao controle técnico, voltado especificamente para a fiscalização financeira, patrimonial, orçamentária, contábil e operacional, cuja apreciação deve se processar sob os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade. Para essa incumbência têm o Poder Legislativo, como órgão auxiliar, o Tribunal de Contas.

Apreciar as contas do Presidente da República, mediante parecer prévio, é a competência primeira e maior do Tribunal de Contas.

Essas contas devem conter: os Balanços Gerais da União, elaborados de acordo com a Lei Federal 4.320 de 17 de março de 1964 e legislação superveniente; o relatório do Departamento do Tesouro Nacional explicitando a execução dos Orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento das Empresas Estatais, bem como o comportamento da receita e da despesa dos diversos órgãos e entidades dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Em verdade, o Tribunal de Contas da União, no exame dessa prestação de contas, não está fiscalizando aspectos contábeis,

financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais do governo federal, mas sim, o universo em que atua e se desenvolve a ação do Presidente da República dentro de suas atribuições constitucionais. Não é o Presidente o gestor dos dinheiros públicos ou o seu aplicador; essas tarefas são atribuídas aos chamados Ordenadores de Despesa, investidos do dever constitucional e legal de, anualmente ou quando solicitados, apresentarem as suas prestações de contas, com a comprovação do correto emprego dos recursos públicos e, em caso de má aplicação, sob as sanções previstas em lei.

Com referência a estas contas, transcreve-se, da obra da professora Odete Medauar, Controle da Administração Pública:

"Para alguns especialistas, como o Ministro do Tribunal de Contas da União, Victor do Amaral Freire e o Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado Aeccio Mennucci, as contas enviadas pelo Chefe do Executivo Federal e Estadual não são contas; para o primeiro, tais contas "não são do Presidente da República, mas do respectivo exercício financeiro; o Chefe do Executivo apenas as encaminha ao Congresso Nacional, para julgamento, que o fará após parecer do Tribunal de Contas". O Conselheiro Aeccio Mennucci afirma que "essas contas nada mais são do que extenso relatório, que é acompanhado do Balanço Geral e demais demonstrações financeiras correlatas e pelos quais se procura demonstrar o que foi gasto (despesa) e o que foi arrecadado (receita) no exercício encerrado, dando-se ênfase especial ao desempenho orçamentário do Estado e às realizações do governo dentro do mesmo período."⁹⁴

A prestação de contas deve espelhar, com fidelidade, o pensamento do Presidente da República exposto na Mensagem Anual encaminhada ao Congresso Nacional, juntamente com o Plano de Governo (CF. Artigo 84, XI). Enquanto este apresenta as propostas da Administração Federal para o futuro, aquela examina os meios

⁹⁴ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 130-131.

que viabilizaram a concretização das referidas propostas e como foram implantadas em benefício do País.

Quem julga as contas é o Congresso Nacional no seu relevante papel político de representante do povo brasileiro, mediante controle externo (CF. Artigo 49, IX e Artigo 70). É uma competência exclusiva da qual não poderá dispor. O Congresso Nacional, ao julgar as contas do Presidente da República, decide como juiz. Ao Tribunal de Contas caberá o papel de, através de parecer prévio, apresentar ao Poder Legislativo o resultado da análise das contas para julgamento. Parecer é opinião, conceito, e deverá ser prévio, nos termos constitucionais. O julgamento definitivo, conclusivo, não compete ao Tribunal, mas, sim, ao Congresso Nacional.

O Tribunal de Contas, ao emitir o Parecer Prévio sobre as contas do governo, para embasar o julgamento a cargo do Congresso Nacional, opina se as contas merecem ou não ser aprovadas, segundo dados técnicos constantes na prestação de contas. Por outro lado, esse parecer não pode ter inserido nele as diversas irregularidades cometidas pelos ordenadores de despesas, que por elas são julgadas ao longo do exercício.

Sobre o Parecer Prévio do Tribunal de Contas, transcreve-se o posicionamento da professora Odete Medauar, ao questionar a sua emissão:

"As questões fundamentais a respeito das contas anuais de Chefes de Executivo envolvem, em primeiro lugar, sua abolição; em segundo, a remessa direta ao Legislativo, sem manifestação alguma de Tribunal de Contas; em terceiro, ocorrendo apreciação prévio

de Tribunal de Contas, qual o valor ou natureza dessa manifestação ante o Legislativo?”⁹⁵

3.5.2 - O julgamento das contas dos Administradores

Com referência ao assunto, a Constituição Federal, no inciso II do Artigo 71, assim dispõe:

“Art. 71.

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;”

A primeira situação que se apresenta e deve ser esclarecida é com referência ao vocábulo “julgamento das contas”. Alguns autores entendiam estar diante de uma função judicante do Tribunal quando decide sobre as contas. Esta fase, ao que parece, já foi ultrapassada pela Doutrina, em razão de posicionamentos mais recentes, nos quais o entendimento da maioria é de, no máximo, estar diante de uma função jurisdicional administrativa, sem a natureza de jurisdição do Poder Judiciário. Sobre o assunto, é esclarecedora a posição da professora Lúcia Valle Figueiredo que assim se posiciona:

“O termo julgar parece-me inadequado. Considerando-se monopólio de jurisdição pelo judiciário, o correto seria dizer apreciar para homologar, glosar (rejeitar) e, por via de consequência, sancionar. Ocorre, pois, que julgar não pode denotar atividade excludente da apreciação do Poder Judiciário. Pode, isso sim, significar que, exercida a competência, há preclusão administrativa. É dizer, após o julgamento, não poderá

⁹⁵ MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 132.

mais a Administração ou o órgão fiscalizador se voltar sobre as despesas inquinando-as de ilegais.”⁹⁶

O julgamento das contas dos administradores está disciplinada pela Lei n.º 4.320/64, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, pela Lei 6.223/75 que Dispõe sobre a Fiscalização Financeira e Orçamentária da União, pelo Congresso Nacional, e dá outras Providências, pela Lei 8.443/92, que Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências e pelo Decreto-Lei n.º 200/67 que Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Essa legislação define os termos da atuação do Tribunal na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e emprego dos recursos públicos.

Os processos de tomada e prestação de contas são formalizados pelos órgãos do sistema de controle interno, em consonância com as orientações do Tribunal de Contas da União, e encaminhados anualmente ao Tribunal para apreciação e julgamento.

Deve-se esclarecer que, consideradas irregulares as contas de determinada entidade pública e condenado o seu dirigente ao pagamento de multa, não pode esta apenação ou a mácula desta má gestão ser estendida às contas gerais que o Presidente da República apresenta a Nação através do Congresso Nacional. Cada uma dessas Unidades tem um corpo dirigente, legalmente autorizado para agir como Ordenador de Despesa e, nessa condição, tem os seus atos de

⁹⁶ FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **O Controle da Administração Pública**. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1991. p. 36.

gestão submetidos ao Controle Interno, que os examina para auxiliar a supervisão ministerial e criar condições para o exercício do Controle Externo. A nível de Controle Externo, esses atos são julgados em instância terminativa pelo Tribunal de Contas da União.

De acordo com a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, Lei 8443/92, integrarão a tomada ou prestação de contas, inclusive a tomada de contas especial, os seguintes documentos:

I - relatório de gestão;

II - relatório do tomador de contas, quando couber;

III - relatório e certificado de auditoria, com o parecer do dirigente do órgão de controle interno, que consignará qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as faltas encontradas;

IV - pronunciamento do Ministro de Estado supervisor da área ou da autoridade de nível hierárquico equivalente, na forma do Artigo 52 desta Lei.

O Relator presidirá a instrução do processo, determinando, mediante despacho singular - de ofício ou por provocação do órgão de instrução ou do Ministério Público junto ao Tribunal - o sobrestamento do julgamento, a citação ou a audiência dos responsáveis, ou outras providências consideradas necessárias ao saneamento dos autos, fixando prazo, na forma estabelecida no Regimento Interno, para o atendimento das diligências, após o que submeterá o feito ao Plenário ou à Câmara respectiva para decisão de mérito.

O Tribunal julgará as tomadas ou prestações de contas até o término do exercício seguinte àquele em que estas lhe tiverem sido apresentadas.

Após, o Tribunal decidirá se estas são regulares, regulares com ressalva, ou irregulares nos termos da Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, Lei 8443/92:

I - regulares, quando expressarem, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

II - regulares com ressalva, quando evidenciarem impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário;

III - irregulares, quando comprovada qualquer das seguintes ocorrências:

- a) omissão no dever de prestar contas;
- b) prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial;
- c) dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico;
- d) desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

De decisão proferida em processo de tomada ou prestação de contas, nos termos do Artigo 32 da Lei 8443/92, cabem recursos de:

- I - reconsideração;
- II - embargos de declaração;
- III - revisão.

3.5.3 - Admissão, aposentadoria, reformas e pensões de servidores

A Constituição Federal no Artigo 71, inciso III, dispõe desta maneira sobre o assunto:

"Art. 71.

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório."

O exame da legalidade das admissões tem seu balizamento na própria Constituição Federal, profundamente alterada pela Emenda Constitucional n.º 19, de 04/06/98, que exige, como ponto básico, a observância do sistema do mérito, do concurso público, assim com a existência de vagas criadas por lei. A Constituição Federal, sobre o assunto estabelece o seguinte, no Artigo 37, incisos I e II:

"Art. 37,

I - os cargos, empregos e funções públicas são acessíveis aos brasileiros que preencham os requisitos estabelecidos em lei, assim como aos estrangeiros, na forma da lei;

II - a investidura em cargo ou emprego público depende de aprovação prévia em concurso público de provas ou de provas e títulos, de acordo com a natureza e a complexidade do cargo ou emprego, na forma prevista em lei, ressalvadas as nomeações para cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração;"

Também sobre o assunto, o parágrafo 1º do Artigo 39, estabelece:

"Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão conselho de política de administração e remuneração de pessoal, integrado por servidores designados pelos respectivos Poderes.

§ 1º. A fixação dos padrões de vencimento e dos demais componentes do sistema remuneratório observará:

I - a natureza, o grau de responsabilidade e a complexidade dos cargos componentes de cada carreira;

- II - os requisitos para a investidura;
- III - as peculiaridades dos cargos."

A apreciação da legalidade dos atos de admissão, na verdade, deve começar pela verificação da regularidade da existência das vagas (cargos ou empregos a serem ocupados), seguir pelo exame do processo seletivo, ou seja, do concurso, em todas as suas fases: edital de abertura, homologação das inscrições, constituição da banca examinadora, resultado final com a relação dos candidatos aprovados segundo a ordem de classificação e, por último, da habilitação do candidato para ingresso, no que se refere aos exames médicos, para aferição da sua aptidão física e mental, e à documentação individual exigida para o preenchimento do cargo, mediante nomeação, ou contratação.

Quanto ao edital de abertura de concurso público, convém notar que, além da necessidade de sua publicação, seu conteúdo deve obedecer às determinações legais e regulamentares pertinentes.

Da mesma forma, deve-se examinar a composição da banca ou comissão examinadora, notadamente no que se refere à formação técnica ou profissional de seus membros, em relação às exigências para o provimento do cargo em concurso.

Ainda, num sentido mais amplo de sua ação fiscalizadora e no fiel cumprimento dos preceitos constitucionais, deve ser observado o que dispõe o Artigo 169 da Constituição Federal, regulamentado pela Lei Complementar 96 de 31/05/99, que limita as despesas totais com pessoal em 50% da receita corrente líquida para a União e em 60% para os Estados, Distrito Federal e Municípios:

"Art.169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

§ 1º. A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas:

I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes;

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista."

Quanto às concessões de aposentadorias, reformas e pensões, o que estava estabelecido na Constituição Federal foi profundamente alterada, agora pela Emenda Constitucional n.º 20, de 15/12/98. A Carta Magna, nos parágrafos e incisos do Artigo 40, estabelece minuciosamente o regramento sobre aposentadorias e pensões, que devem ser seguidas para o registro da concessão pelo Tribunal.

Após a análise desses atos (admissão de pessoal e a concessão de aposentadoria, reformas e pensões) o Tribunal deverá considerá-los:

- 1) legais, caso em que determinará o registro;
- 2) ilegais, quando determinará ao órgão de origem que regularize a situação.

Entende-se que, na realização deste controle, o Tribunal de Contas está exercendo fiscalização sobre atos menos importantes, em detrimento de outros, conforme entendimento da professora Odete Medauar, ao comentar posição do Min. Victor do Amaral Freire:

"A fiscalização dos atos de inatividade ou deles decorrentes pela forma constitucional em vigor, se revela totalmente inconveniente e desaconselhável, porque importa, desviar a atividade prioritária do Tribunal, que deve se preocupar com a movimentação de valores financeiros de alto nível, por parte dos administradores, para dar atenção a uma fiscalização de recursos de pequeno porte, de custo operacional elevado, que absorve tempo exagerado para exercê-la."⁹⁷

3.5.4 - Inspeções e auditorias

A Constituição Federal, ao tratar de inspeções e auditorias, determina no Artigo 71, inciso IV:

"Art. 71.

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;"

As auditorias obedecem a plano específico e objetivam: obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial; conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades, avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional, suas atividades e sistemas; e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais.

As inspeções, por sua vez, visam a suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e à legitimidade de atos e fatos administrativos praticados por responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal.

⁹⁷ MEDAUAR, Odete. **Controle da Administração Pública**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 135.

As fiscalizações voltadas para a legalidade e a legitimidade têm como parâmetro, evidentemente, a lei e os regulamentos. Suas conclusões dão ao Tribunal elementos para decidir, para traçar determinações aos gestores e, inclusive, para aplicar-lhes sanções em caso de infringência do ordenamento jurídico.

Já as fiscalizações de natureza operacional têm, como objetivo, definir padrões de desempenho e avaliar os resultados da gestão à luz de parâmetros de eficiência, eficácia e economicidade.

O professor Ives Gandra Martins, entendendo que este controle se exerce fundamentalmente sobre o Poder Executivo, assim se posiciona:

“De qualquer maneira, entendo que tal fiscalização é exercida fundamentalmente sobre o Poder Executivo. Quanto às unidades administrativas do Poder Judiciário, se a investigação for contestável, o próprio Poder Judiciário julgará de sua pertinência e coerência à luz do ordenamento jurídico e a acatará ou não, na medida em que a compatibilidade da lei com o ato investigatório é da competência do Poder Judiciário. No conflito, se provocado o Poder Judiciário, prevalecerá a inteligência deste a não a do Tribunal de Contas.”⁹⁸

3.5.5 - Fiscalização das contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital a União participa

Nos termos do inciso V do Artigo 71 da Constituição Federal, compete ao Tribunal de Contas da União fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do contrato constitutivo.

⁹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1997. Vol. 4, tomo II, p. 36-37.

O Governo Brasileiro participa, em nome da União, do Banco Brasileiro Iraquiano S/A (BBI), da Companhia de Promoção Agrícola (CPA) e da Itaipú Binacional, que foram constituídas a partir de acordos celebrados, respectivamente, com os Governos do Iraque, do Japão e do Paraguai. Portanto, estas são as empresas a serem fiscalizadas por determinação do dispositivo constitucional analisado.

O Tribunal de Contas tem encontrado dificuldades para fiscalizar a empresa Itaipú Binacional, em razão da referida empresa estar submetida ao regime de Direito Internacional, e de os estatutos sociais haverem omitido esta possibilidade de controle. Há necessidade de modificação dos estatutos sociais a fim de que se possa permitir esta fiscalização (processo TC 003.064/93-0, rel. Ministro Homero Santos, decisão de 21.06.95).

Na esteira do processo do Tribunal de Contas da União, Manoel Gonçalves Ferreira Filho já previa:

"Esta atribuição é pela primeira vez prevista. Submete ela, pois, as empresas supranacionais, e conseqüentemente os que as dirigem ou nelas atuam, à fiscalização quanto ao dinheiro público brasileiro de que dispuserem. Isto, no entanto, há de ser feito nos termos do tratado institutivo da empresa, podendo este optar por uma fiscalização apenas indireta de tais contas."⁹⁹

3.5.6 - Fiscalização da aplicação de recursos

Preceitua o inciso VI do Artigo 71 da Constituição Federal que cabe ao Tribunal de Contas da União fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio,

⁹⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileiro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1992. v.2, p.128.

acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, Distrito Federal ou a Município. Esta fiscalização é exercida de forma global, mediante exame das prestações de contas dos órgãos ou entidades transferidores dos recursos federais, as quais são encaminhadas anualmente ao Tribunal, pelo controle interno setorial, para apreciação quanto ao fiel cumprimento do estabelecido em convênio ou nos instrumentos congêneres. Além do mais, em casos de denúncias ou de indícios de irregularidades, são feitas inspeções.

A Constituição Federal, ao tratar da repartição das receitas tributárias, estabelece; "A União entregará:". Com base neste enunciado, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, assim dispuseram em sua obra "Comentários à Constituição Brasileira":

"Alguns autores entendem que o inc. VI não cuida de repasses constitucionais, como, por exemplo, da repartição da carga tributária, tais como os do IPI, IR, IOF sobre o ouro para Estados e Municípios. É que a expressão "convênio, acordo etc." pressupõe discussão, deliberação e concordância, como também não aceitação ou não concordância em repassar, com o poder de a União dizer sim ou não. Nesta hipótese, cuidaria apenas dos repasses considerados facultativos, e não dos obrigatórios, em que o Poder da União de se opor é nenhum."¹⁰⁰

Caso haja omissão na prestação de contas ou irregularidades na aplicação dos recursos, compete ao controle interno setorial instaurar tomada de contas especial, a ser decidida pelo Tribunal de Contas da União, para apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano.

No exercício de sua competência, o Tribunal também fiscaliza a aplicação dos recursos provenientes da compensação financeira,

¹⁰⁰ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. 4, tomo II, p. 47.

(*royalties*) paga pela Petrobrás aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios e ao Ministério da Marinha, pela exploração de petróleo, xisto betuminoso e gás natural (Lei nº 7.525/86). A legislação estipula que esses recursos devem ser aplicados unicamente em abastecimento, energia, irrigação, pavimentação de rodovias, saneamento básico, tratamento de água e proteção ao meio ambiente.

Considerando a grande quantidade de auditorias e inspeções sob sua responsabilidade, o Tribunal de Contas da União tem feito convênios com os Tribunais de Contas dos Estados, transferindo para estes a tarefa de efetuar, anualmente, auditorias e inspeções nos Municípios.

3.5.7 - Informações ao Congresso Nacional

O Tribunal de Contas da União deve, de acordo com o Artigo 71, inciso VII da Constituição Federal, prestar as informações, solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas ou por qualquer de suas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Esse auxílio é prestado segundo as formas e condições previstas na Lei 8.443/92, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União, bem como de acordo com o Regimento Interno da Corte.

Ainda sobre o assunto, a Lei 8.443/92, assim estabelece:

"Art. 38 - Compete, ainda, ao Tribunal:

I - realizar por iniciativa da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e nas entidades da administração indireta,

incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal;

II - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por suas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de inspeções e auditorias realizadas;

III - emitir, no prazo de trinta dias contados do recebimento da solicitação, pronunciamento conclusivo sobre matéria que seja submetida a sua apreciação pela Comissão mista permanente de Senadores e Deputados, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do art. 72 da Constituição Federal;

IV - auditar, por solicitação da Comissão a que se refere o art. 166, § 1º da Constituição Federal, ou comissão técnica de qualquer das Casas do Congresso Nacional, projetos e programas autorizados na lei orçamentária anual, avaliando os seus resultados quanto a eficácia, eficiência e economicidade.”

Esses pedidos de informações e solicitações são apreciados pelo Tribunal em caráter de urgência. Além disso, há no âmbito deste órgão, um Comitê Técnico de auxílio ao Congresso Nacional, com o objetivo de aprimorar e dinamizar o atendimento desses pedidos.

Nesse particular, é esclarecedora a posição de Ives Gandra Martins:

“De início, a expressão “fiscalização” poderia ofertar a impressão de que apenas sobre tal atividade caberia ao Legislativo o direito de obter informações. A análise mais profunda do dispositivo, entretanto, demonstra que se o Tribunal não estiver fiscalizando, que seria sua função fazer, caberá ao Congresso demandar informação a respeito. Assim, não só sobre fiscalizações realizadas ou em andamento, mas sobre a omissão de fiscalização, cabe-lhe o direito de solicitar esclarecimentos.”¹⁰¹

¹⁰¹ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1997. Vol. 4º, tomo II, p. 51.

3.5.8 - Função sancionadora

Entre as funções do Tribunal de Contas, está a função sancionadora, prevista nos incisos VIII a XI do Artigo 71 da Constituição Federal, na qual se configura a aplicação de penalidades aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas. As sanções estão previstas na Lei 8.443/92, Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e podem envolver desde aplicação de multa e obrigação de devolução do débito apurado até afastamento provisório do cargo, o arresto dos bens de responsáveis julgados em débito e a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública.

Cumpre destacar que essas penalidades não excluem a aplicação de sanções penais e civis pelas autoridades competentes, em razão das mesmas irregularidades. Entre elas está a declaração de inelegibilidade por parte da Justiça Eleitoral.

Periodicamente, o Tribunal de Contas da União envia, ao Ministério Público Eleitoral, os nomes dos responsáveis pelas contas julgadas irregulares nos cinco anos anteriores, para os fins previstos na Lei Complementar n.º 64/90, que trata da declaração de inelegibilidade.

Pode, ainda, conforme disposto nos incisos IX e X do Artigo 71 da Constituição Federal, fixar prazo, caso haja alguma ilegalidade, para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, ou mesmo sustar o ato impugnado.

Nos casos de sustação de contrato, cabe-lhe comunicar o fato ao Congresso Nacional, a quem compete adotar o ato. No entanto, se esse Poder, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas de sustação, conforme previsto pela Constituição Federal, no Artigo 71, inciso XI, § 2º, o Tribunal de Contas decidirá a respeito.

Esclarecedora, sobre o assunto, a posição de Ives Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos: "O Constituinte utiliza-se do vocábulo "decisão" em clara demonstração de que, nestas hipóteses, o Tribunal não opina, nem presta informações, mas sentencia, com autonomia maior do que tem para a prática de outros atos."¹⁰²

Quando as decisões do Tribunal resultarem em imputação de débito ou cominação de multa, estas decisões terão eficácia de título executivo conforme dispõe a Constituição Federal no Artigo 71, inciso XI, § 3º. Nesse caso, o responsável é notificado para, no prazo de quinze dias, recolher o valor devido. Se, após ter sido notificado, não recolher tempestivamente a importância, é formalizado processo de cobrança executiva, o qual é encaminhado ao Ministério Público junto ao Tribunal para, por meio da Advocacia-Geral da União, ser promovida a cobrança judicial da dívida ou o arresto dos bens.

Não se constituindo em controle único, por que se completa pelo Controle Interno, a caracterização deste último será objeto de estudo do próximo capítulo.

¹⁰² BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. 4º, tomo II, p. 63.

CAPÍTULO IV

O CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO

4.1 - O Controle Interno como Sistema

A Constituição Federal de 1988, no Artigo 74 estabelece: "Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno...".

Por sua vez, já a Constituição Federal de 1967 estabelecia, em seu Artigo 71: "O Poder Executivo manterá o sistema de controle interno a fim de:".

O Decreto-Lei 200/67, assim estabelece:

"art. 13 - O controle das atividades da administração federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo particularmente:

- a) o controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que governam a atividade específica do órgão controlado;
- b) o controle, pelos órgãos próprios de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria.

Art. 30 - Serão organizadas sob a forma de sistema as atividades de pessoal, orçamento, estatística, administração financeira, contabilidade e auditoria, e serviços gerais, além de outras atividades auxiliares

comuns a todos os órgãos da administração que, a critério do Poder Executivo, necessitem de coordenação central.

§ 1º - Os serviços incumbidos do exercício das atividades de que trata este artigo consideram-se integrados no sistema respectivo e ficam, conseqüentemente, sujeitos à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização específica do órgão central do sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

§ 2º - O chefe do órgão central do sistema é responsável pelo fiel cumprimento das leis e regulamentos pertinentes e pelo funcionamento eficiente e coordenado do sistema.

§ 3º - É dever dos responsáveis pelos diversos órgãos competentes dos sistemas atuar de modo a imprimir o máximo rendimento e a reduzir os custos operacionais da administração.

§ 4º - Junto ao órgão central de cada sistema poderá funcionar uma comissão de coordenação, cujas atribuições e composição serão definidas em decreto.

Art. 79 - A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços, de forma a evidenciar os resultados da gestão."

A referência a "sistema" é permanente. Importa, pois, emitir um conceito. O Dicionário Eletrônico Aurélio, dentre outras, traz as seguintes definições para o verbete "sistema":

- "1. Conjunto de elementos, materiais ou ideais, entre os quais se possa encontrar ou definir alguma relação;
2. Disposição das partes ou dos elementos de um todo, coordenados entre si, e que funcionam como estrutura organizada;
3. Reunião de elementos naturais da mesma espécie, que constituem um conjunto intimamente relacionado;
4. O conjunto das instituições políticas e/ou sociais, e dos métodos por elas adotados, encarados quer do ponto de vista teórico, quer do de sua aplicação prática;
5. Reunião coordenada e lógica de princípio ou idéias relacionadas de modo que abranjam um campo do conhecimento;

6. Conjunto ordenado de meios de ação ou de idéias, tendente a um resultado; plano, método;
7. Técnica ou método empregado para um fim precípua."

O retrospecto mostra que, a preocupação com o sistema de Controle Interno, iniciou em 1967, tendo sido reforçado com a Constituição de 1988. Ele é um controle em que a parte depende do todo e que o todo depende da parte.

A Constituição é clara ao determinar que todos os Poderes manterão, de forma interligada, sistema de controle interno, com as finalidades ali descritas. Isto quer dizer que o sistema opera de forma conjunta, ainda que cada Poder tenha o seu controle interno. Considerando que ao Poder Executivo cabe ao final do exercício, preparar a prestação de contas conjunta, caberá a ele a coordenação do sistema, devendo cada Poder preparar as suas respectivas contas.

Deve-se reconhecer, porém, que poucas Administrações no Brasil possuem sistema de controle eficiente, que possibilite a concretização do disposto no Artigo 74 da Constituição Federal. No entanto, o controle interno é fundamental para o êxito da Administração, porque possibilita um sistema de funcionamento tal que permite, aos Poderes, o conhecimento seguro do que está acontecendo.

A professora Odete Medauar, ao tratar do controle de gestão, define quais os objetivos do controle interno, de acordo com a atual Constituição:

"Evidente que um controle tão abrangente como o de gestão, que recai sobre um conjunto de atividades desenvolvidas para atendimento de um objetivo, absorve o de legalidade e o de mérito e tem a vantagem, segundo se depreende, do acompanhamento simultâneo da atuação, com medidas corretivas a cada passo, impedindo a

dispersão e o mau uso dos recursos alocados; por outro lado, quebra a rigidez da estrutura hierarquizada, sem deixar no entanto, de observar certo escalonamento, pela existência de um agente controlador e de um chefe de projeto.”¹⁰³

O controle preventivo, orientador e voltado para aferição de resultados, é capaz de identificar uma irregularidade a tempo de contê-la, evitando possíveis desvios e desperdícios, ao mesmo tempo em que auxilia o agente público a cumprir seus objetivos. As ações de controle passam a ter um maior alcance, transcendendo, assim, aos aspectos até aqui predominantes da legalidade porque se transformam em ações auxiliares na mudança da gerência dos recursos públicos, e não apenas em identificadores de erros.

O sistema, porém, deve ser renovado em sua postura. Priorizando ações preventivas afasta-se de uma cultura fortemente legalista e formalista, em favor de uma visão mais voltada para a gerência por resultados. Tudo isso, sem, contudo, desconsiderar o princípio da legalidade.

A organização das funções de fiscalização a serem exercidas por esse controle devem ser normatizadas em legislação local obedecidos os princípios e preceitos constitucionais.

Por fim, o controle interno não deve ser confundido com o autocontrole nem com o controle hierárquico, que são também modalidades de controle administrativo da atividade pública. O autocontrole é a fiscalização exercida pela própria autoridade que editou o ato ou responsável pela atividade sobre sua atuação,

¹⁰³ MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p. 49.

enquanto que o controle hierárquico é a verificação exercida por órgãos superiores sobre os órgãos subordinados.

4.2 - A avaliação do cumprimento das metas previstas

A Constituição Federal, no Artigo 74, inciso I, estabelece como finalidade do controle interno, “avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União”.

Para melhor compreensão, define-se metas e plano plurianual. O Projeto de Lei Complementar 135/96, que trata do Artigo 165, § 9º da Constituição Federal, estabelece no inciso II, do Artigo 10:

“Art. 10. Consideram-se, para os efeitos desta lei:
II - metas, a quantificação física dos programas, projetos e atividades, expressas pela produção de bens e serviços.”

Por outro lado, a Constituição Federal, no § 1º, do Artigo 165, assim estabelece sobre o plano plurianual:

“A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.”

O Projeto de Lei Complementar 135/96, também apresenta o que se entende por diretrizes e objetivos, nos Artigos 10 e 11, da seguinte maneira:

“Art. 10. Consideram-se, para os efeitos desta lei:
I - objetivos, os resultados que se pretende alcançar com a realização dos programas, expressos pela

melhoria de indicadores econômicos e sociais a serem atingidos ao final do plano plurianual.

Art. 11.

§ 2º. Consideram-se, para os efeitos do plano plurianual:

I - diretrizes, o conjunto de princípios e critérios que devem orientar a execução dos programas;”

O plano plurianual deveria, em tese, conter as propostas apresentadas pelo então candidato, no período de campanha eleitoral. Considerando que a sua eleição é fruto do seu plano de governo, eis que, escolhido pelo povo por ocasião da votação, nada mais justo que transformar as promessas em lei.

A vigência do plano corresponde, na União, aos três últimos anos de mandato do autor, mais um ano do próximo Presidente; é que se executa, no primeiro ano do mandato, o planejamento realizado pelo antecessor.

Desta maneira, o plano, após transformado em lei, irá balizar os próximos orçamentos, que deverão, quanto às despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, obedecer rigorosamente o ali disposto. Portanto, para que seja incluído na lei orçamentária anual, as despesas antes mencionadas, obrigatoriamente, deverão estar contempladas no Plano Plurianual, que por sua vez, ratifica a posição de refletir os planos apresentados aos eleitores e que redundaram na eleição do agente político. A experiência tem mostrado, que, de regra, a plataforma política não é contemplada no plano plurianual.

Portanto, o controle interno deve avaliar se as metas, ou seja, a quantificação física dos programas previstos no plano plurianual, foram cumpridas, bem como a forma da execução dos programas de

governo - que é o conjunto de ações necessárias para alcançar um objetivo concreto - e os recursos utilizados. Deve avaliar, por fim, os orçamentos, que é traduzido como o plano de trabalho de governo no qual se especificam as proposições concretas que se pretende realizar durante o ano financeiro.

Segundo Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, em "Comentários à Constituição do Brasil": "A função do controle interno exercido pelos três Poderes é de avaliação, na hipótese comentada. A primeira avaliação diz respeito ao cumprimento das metas previstas no plano plurianual. A fiscalização se dá, pois, sobre o nível desse cumprimento e não por formas de valoração endógenas."¹⁰⁴

4.3 - A comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados

Estabelece o Artigo 74, inciso II da Constituição Federal, que compete ao sistema de controle interno: "comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;".

Com referência ao controle da legalidade, é obrigação do controle interno comprovar se a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, quando de sua execução, corresponde efetivamente ao disposto na lei; deve, no caso de sua inadequação legal, comunicar ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária, conforme o disposto no mesmo Artigo, § 1º. Essa ação, não

¹⁰⁴ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. 4º, tomo II, p. 151.

deveria oferecer nenhuma dificuldade para o seu cumprimento, eis que de fácil constatação, qual seja: está autorizado pela lei ou não está autorizado pela lei. No entanto, não é o que se observa: em razão das inúmeras ilegalidades na gestão pública, fica claro que não há um controle interno eficaz (motivo: comprometido com o administrador) ou, infelizmente, em muitos casos, por não existir o controle interno.

A dificuldade de avaliação se acentua quando da necessidade de avaliar os resultados da gestão, quanto à eficácia¹⁰⁵ e eficiência¹⁰⁶.

Ao comentar as expressões eficiência e eficácia, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins assim se posicionaram: "As expressões parecem ser equivalentes, mas tal não ocorre. Uma administração pode ser eficiente e nem por isso ser eficaz, visto que, se fatores externos a atingirem, a eficiência administrativa será comprometida, assim como os resultados."¹⁰⁷

A comprovação da eficácia e a eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial está intimamente relacionada com a fiscalização da legitimidade e economicidade determinada pelo Artigo 70 da Constituição Federal (analisada junto ao aspecto: Controle Externo).

¹⁰⁵ A eficácia, de acordo com o disposto no projeto de Lei Complementar nº 135/96, que tramita no Congresso Nacional regulamentando o art. 165, § 9º da Constituição Federal, é definida como "a medida do grau de atingimento das metas fixadas para um determinado projeto, atividade ou programa em relação ao previsto;"

¹⁰⁶ De acordo com o projeto de Lei Complementar 135/96: "eficiência, é a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta de projeto, atividade ou programa frente a padrões estabelecidos;"

¹⁰⁷ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. 4º, tomo II, p. 155.

Considerando que só se atingirá a eficácia na medida em que forem atingidas as metas fixadas para qualquer projeto ou atividade, numa relação direta com o previsto inicialmente, e que a eficiência compara os recursos efetivamente utilizados com a realização de uma meta, em razão dos padrões estabelecidos. Tem-se, desta análise, que ao fiscalizar a eficácia e a eficiência, o controle interno estará controlando a economicidade, que resulta especificamente do custo/benefício de cada projeto.

Assim, a análise da eficiência se liga mais diretamente à economicidade, em razão de que, analisam-se os recursos efetivamente utilizados, frente a padrões estabelecidos. Entende-se que estes padrões devem, obrigatoriamente, ser relacionados com a economicidade. Como exemplo, deve-se comparar o projeto executado pelo Governo com outros projetos similares quanto aos seus componentes de custo ou por tipo de projeto. Desta maneira, o projeto somente será eficiente se obedecer à economicidade.

O Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, Hélio Saul Mileski, por ocasião da auditoria operacional do Tribunal, também faz este relacionamento, ao discorrer, doutrinariamente, sobre eficiência, eficácia e economicidade:

"Pela auditoria operacional, o Tribunal de Contas terá de fazer uma avaliação da gestão administrativa, a fim de verificar se esta vem alcançando suas metas com **eficiência** (que é expressa pelo máximo de rendimentos sem desperdício de gastos ou tempo), **eficácia** (que é o alcance das metas programadas) e **economicidade** (que significa concretizar metas ao menor custo possível)."¹⁰⁸

¹⁰⁸ MILESKI, Helio Saul. O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. *Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul*. Edição Especial, 1995. p. 37.

Não seria exagero, afirmar que as competências do Controle Externo e do Controle Interno estão intimamente relacionadas, eis que ambos fiscalizam, sob todos os aspectos, os atos administrativos voltados para a gestão de recursos públicos.

4.4 - O Controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União

A Constituição Federal, no Artigo 74, inciso III, determina que o sistema de controle interno deve exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.

Neste caso, depara-se com um controle meramente formal, de natureza contábil, que apresenta o registro como necessidade para controle das transações realizadas, das operações de crédito, avais e garantias, direitos e haveres da União, com representação monetária em torno de valores das operações.

O controle interno realizará, por meio da contabilidade, o registro e o controle destas operações durante o exercício financeiro. A escrituração propicia ao administrador a possibilidade de medir sua ação em termos financeiros, porque fornece-lhe as informações indispensáveis à tomada de decisões e ao aperfeiçoamento da administração. Os registros serão objeto de análise por parte dos órgãos de controle, dos quais se servem para verificação das operações realizadas pelo Governo.

Portanto, nesta situação, ao Controle Interno caberá a tarefa de controlar apenas pelo registro das operações, eximindo-o, neste momento, de outro tipo de análise.

4.5 - O apoio ao Controle Externo

Estabelece, também a Constituição Federal, no Artigo 74, inciso IV, que o sistema de Controle Interno deve “apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional”.

Não se apresenta como novidade, já que ratifica o que a Constituição Federal de 1967 já estabelecia em seu Artigo 71:

“Art. 71. O Poder Executivo manterá sistema de controle interno, a fim de:
I - criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa;”

O Governo Federal, por sua vez, também se pronunciou através da Medida Provisória 1751-60 que “Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e Orçamento Federal e de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências”, reeditada 60 vezes até a data da presente pesquisa.

O Artigo 9º dessa Medida Provisória, de 14/12/98, ao tratar do sistema de controle interno, vincula, no parágrafo único, o órgão central ao Ministério da Fazenda. Deduz-se, daí, que este sistema tem uma conotação política bastante acentuada: suas competências, estabelecidas nos Artigos 9º, 10º, são basicamente de registro dos atos da administração.

Em nenhum dos artigos, a Medida Provisória estabelece como será realizado o apoio ao Controle Externo determinado pela Constituição Federal. Refere-se, no entanto, uma única vez, no inciso XVII do Artigo 12, à representação ao Tribunal de Contas:

"Art. 12. Compete às unidades responsáveis pela atividades mencionadas no art. 11:

XVII - apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou de irregularidades, praticados por agentes públicos federais, ou privados, na utilização de recursos públicos, propondo às autoridades competentes as providências cabíveis e representando ao Tribunal de Contas da União e ao Ministério Público da União quando a ocorrência possa caracterizar infração a normal legal ou dano ao patrimônio público;"

Não há doutrina brasileira que analise o alcance do disposto na Constituição Federal, quando trata do apoio do Controle Interno ao Controle Externo. O que pretendeu o Constituinte com esse dispositivo? Entende-se a alusão à necessidade de uma integração entre os controles: o próprio Controle Externo deveria, em razão do apoio que lhe assegura a Carta Magna, exigir do Controle Interno, informações constantes sobre o funcionamento da administração pública.

O Ministro do Tribunal de Contas da União, Adhemar Paladini Ghisi, ao escrever sobre a independência do Controle Interno, deixa transparecer que não existe a preocupação com a integração dos controles, e mais, que o Controle Externo enfrenta dificuldades para funcionar devido à falta de apoio do Controle Interno:

"É necessário, ainda, que o Órgão Central de Controle Interno, rapidamente eleve os níveis de eficácia e eficiência na coordenação, na supervisão, na normatização dos órgãos da administração direta, indireta e fundacional, do Poder Executivo, para apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão constitucional.

(...)

Como se observa, o apoio constitucional de que o Controle Externo necessita para o exercício de sua missão institucional tem levado os magistrados do TCU a se pronunciar com bastante preocupação em relação

à situação a que foi relegado o Controle Interno do Poder Executivo.”¹⁰⁹

Mesmo que a Constituição Federal, já a partir de 1967, venha indicando a necessidade de integração entre os sistemas de controle interno e externo, até o momento, os dois sistemas de controle pouco ou nada têm produzido para a população. Do Controle Externo ainda se veiculam algumas notícias; agora, quanto ao Controle Interno, é um ilustre desconhecido.

Tratando do assunto, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, teceram o seguinte comentário:

“O comando institucional, portanto, refere-se aos tipos de controle. E sinaliza a responsabilização do administrador para que gira adequadamente as contas públicas. Rememore-se, todavia, que cabe ao controle interno dar apoio ao controle externo sem ofertar a mesma contrapartida. Ou é falha injustificável ou é tornar mais obrigatória a missão de apoio a um controle do que ao outro.”¹¹⁰

Não se pode deixar de mencionar o posicionamento do Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, Antonio Roque Citadini, sobre o tema:

“Organizado de forma adequada, o controle interno da Administração será um importante instrumento para a verificação da regularidade dos atos administrativos e terá papel de destaque para obtenção de uma execução orçamentária e financeira correta e sem desvios. Implantada esta forma de controle, o caminho natural é o fortalecimento dos vínculos com os órgãos responsáveis pelo controle externo, sendo fatos isolados eventuais atritos entre os dois, já que as

¹⁰⁹ GHISI, Adhemar Paladini. A independência do controle interno. *in*: **Revista do Tribunal de Contas da União**, nº 55, jan-mar/1993, p. 45-46.

¹¹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro e MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. 4º, tomo II, p. 163.

instituições que executam um e outro têm natureza diversa.”¹¹¹

Pelo posicionamento do Conselheiro do Tribunal Paulista, deduz-se que o controle interno ainda é uma promessa. Considerando que os dois sistemas de controle integram o sistema maior do Controle da Administração Pública, é imperioso que o controle interno passe a integrar as preocupações dos administradores, para viabilizar o controle da administração, que, sem o bom funcionamento deste, dificilmente alcançará êxito.

4.6 - A responsabilidade solidária do Controle Interno

Por fim, a Constituição Federal, no parágrafo primeiro do Artigo 74, assim estabelece: “Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

De imediato, adequa-se perfeitamente o comentário da professora Lúcia Valle Figueiredo, ao tratar do controle da administração pública: “Pretende o dispositivo evitar a omissão, tão comum na vida administrativa. Muita vez o ordenador da despesa sabe de fatos que comprometem, porém, queda-se silente, como se a coisa pública também dele não fosse. É a célebre cumplicidade por omissão.”¹¹²

Dessa forma, a Constituição estabelece que responderão, solidariamente, os responsáveis pelo controle interno. Quem são

¹¹¹ CITADINI, Antonio Roque. **O Controle Externo da Administração Pública**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1995. p. 92.

¹¹² FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **O Controle da Administração Pública**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991. p. 39.

estes responsáveis? A legislação irá determinar. Analisando a Medida Provisória 1751-60 de 14/12/98, que trata da instituição do controle interno em âmbito Federal, percebe-se que a responsabilização não está bem definida. A MP estabelece basicamente o que já dispõe a Constituição Federal, sem que, em nenhum momento, mencione a responsabilidade solidária nela estabelecida. Reafirma que o controle interno está diretamente subordinado ao Ministério da Fazenda. O Artigo 17, ao tratar de responsabilização, assim estabelece:

"Art. 17. Aos dirigentes das Unidades do Sistema de Controle Interno, no exercício de suas atribuições, é facultado impugnar, mediante representação ao responsável, quaisquer atos de gestão realizados sem a devida fundamentação legal, ou em desacordo com a classificação funcional-programática constante do Orçamento Geral da União."

A Medida Provisória, ao que parece, não obedece o dispositivo Constitucional. Enquanto deveria traçar, de maneira clara, procedimentos a serem adotados pelo sistema de controle interno, oferece uma repetição da Constituição Federal, da Lei 4.320 e do próprio projeto de Lei Complementar 135/96, que também pouco ou nada esclarece sobre a forma prevista pela Constituição Federal.

Ratificando as informações, a prova cabal de que não existe controle interno funcionando regularmente são as inúmeras irregularidades diariamente veiculadas pela imprensa, que, além de dificilmente apontar os autores, omite também a ação que deveria ser do controle interno. Perpassa a impressão de que não existe interesse político para examinar adequadamente o assunto e punir quem tenha praticado a ilegalidade/irregularidade. É a questão moral que se torna presente e, por isso, se faz necessário um estudo sobre moralidade administrativa e ética.

CAPÍTULO V

A QUESTÃO MORAL

As questões envolvendo a Moral e a Administração Pública, no Brasil não têm recebido um tratamento adequado, pelo menos até o presente momento, apesar das CPIs do Judiciário e do Sistema Financeiro ora em desenvolvimento.

Ao escrever sobre a crise dos valores morais, Marilena Chaui tece o seguinte comentário:

"Fala-se hoje, em toda parte e no Brasil, numa "crise" dos valores morais. O sentimento dessa crise expressa-se na linguagem cotidiana, quando se lamenta o desaparecimento do dever-ser, do decoro e da compostura nos comportamentos dos indivíduos e na vida política, ao mesmo tempo em que os que assim julgam manifestam sua própria desorientação em face de normas e regras de conduta cujo sentido parece ter se tornado opaco."¹¹³

Os administradores públicos têm desperdiçado os recursos dos contribuintes, sem muita preocupação, e com a certeza de, pelo menos até o momento, não serem molestados pelos mecanismos de controle.

¹¹³ CHAUI, Marilena. Público, Privado, Despotismo. *in: Ética*. São Paulo: Cia. das Letras, 1992. p. 345.

Na Administração, além do interesse público, a Ética - noções que as pessoas possam ter do bem e do mal, do certo e do errado, da moralidade e da não-moralidade - deveria ser um elemento de preocupação.

Segundo Maurício Antonio Ribeiro Lopes:

"O princípio da moralidade, da ética na Administração, é um dos instrumentos mais eficazes de proteção de vários outros direitos ou princípios formalmente reconhecidos. Não há proteção eficaz de liberdade e a igualdade soa uma falácia diante de condutas imorais ou anti-éticas da Administração."¹¹⁴

Portanto, o princípio da moralidade e da ética se colocam num plano de absoluta indispensabilidade ao se examinar o controle interno e externo da Administração Pública, visando, em tese, evitar desvios e desperdícios de recursos públicos.

No entanto, a questão sobre Moral e Ética não será aprofundada, como ciência, mas serão contemplados, neste trabalho, o princípio constitucional da moralidade administrativa e a ética no controle da Administração Pública.

5.1 - A Moralidade Administrativa

Foi Maurice Hauriou¹¹⁵ quem sistematizou a concepção de Moralidade Administrativa como princípio jurídico, baseado em regras de administração. Inicialmente tida como controle do desvio de

¹¹⁴ LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro. **Ética e Administração Pública**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. p. 12.

¹¹⁵ FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. **O Controle da Moralidade Administrativa**. São Paulo: Saraiva, 1974. p. 12.

poder, fundamentou-se na razão de que a legalidade tinha um atendimento formal e não material. A partir daí, o Conselho de Estado Francês foi aceitando a idéia de desvio de poder iniciando o controle da moralidade administrativa.

No Brasil, pioneiramente, o Professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, em 1974, em sua monografia, *O Controle da Moralidade Administrativa*, começou a tratar desse tema tão importante. Por fim, a Constituição de 1988 insculpiu, no caput do Artigo 37, a Moralidade Administrativa como princípio Constitucional.

A moralidade está sendo cobrada de todos os administradores públicos; a sua conduta é freqüentemente questionada e o resultado se concretiza em um descrédito quase que generalizado. A raiz deste sentimento encontra-se no inconformismo da falta de moralidade.

Conforme Celso Lafer: "A vida moral e a vida do poder dão a impressão de correr paralelas, com raras convergências. Este desencontro entre a Ética e a política incomoda e indigna a todos que querem ver e sentir a presença de virtudes na condução dos negócios públicos."¹¹⁶

Hauriou¹¹⁷ conceituou a Moralidade Administrativa como "conjunto de regras de conduta tiradas da disciplina interior da Administração", e o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto retomando essa idéia, assim a sintetizou:

¹¹⁶ LAFER, Celso. A Mentira: Um Capítulo das Relações entre a Ética e a Política. in: *Ética*. São Paulo: Cia. das Letras, 1992. p. 225.

¹¹⁷ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 83.

"Em suma, como se pode observar, a "disciplina interior"(ou interna), a que se refere Hauriou, há de ser entendida como um resultado de conjugação dessas duas vertentes de pensamento: trata-se de um *sistema de moral fechada, próprio da Administração Pública, que exige de seus agentes absoluta fidelidade à produção de resultados que sejam adequados à satisfação dos interesses públicos, assim por lei caracterizados e a ela cometidos.*"¹¹⁸

Caracterizado, portanto, que todo ato ou contrato administrativo, para ser considerado moral, deve ter finalidade pública, deve-se atentar que, sob o prisma da moralidade, o atendimento à legalidade não é suficiente. É necessário perquirir se o ato ou contrato administrativo realmente satisfaz o interesse público. Ainda, segundo Diogo de Figueiredo Moreira Neto:¹¹⁹ "A moralidade administrativa como que se disfarça na legalidade e a única maneira de pô-la a nu é proceder a uma análise desses dois elementos - o *motivo* e o *objeto* - em relação direta com o interesse público específico identificado como o elemento *finalidade*."

Agride a moralidade administrativa, segundo Manoel de Oliveira Franco Sobrinho:

"Estará portanto fora da moral jurídica comum social aquele ato administrativo típico que na necessária eficácia:

- a) infringe a motivação;
- b) escapa da finalidade;
- c) não apoiar-se na exação."¹²⁰

¹¹⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Moralidade Administrativa: Do Conceito à Efetivação. In: **Revista de Direito Administrativo**, n.º 190, out-dez/1992. p. 8.

¹¹⁹ Ob. cit, p. 11.

¹²⁰ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 10.

Com referência ao motivo, é esclarecedor o posicionamento de Hely Lopes Meirelles:

"A motivação, portanto, deve apontar a causa e os elementos determinantes da prática do ato administrativo, bem como o dispositivo legal em que se funda. Esses motivos afetam de tal maneira a eficácia do ato que sobre eles se edificou a denominada *teoria dos motivos determinantes*, delineada pelas decisões do Conselho de Estado da França e sistematizada por Jéze."¹²¹

Por essa teoria, os atos administrativos vinculam-se aos motivos neles constantes, considerando que aqueles motivos que determinaram a edição do ato estabelecem uma estreita vinculação com a realidade. Portanto, caso os motivos relacionados no ato não estejam de acordo com a realidade fática, o ato torna-se inválido.

Os motivos determinantes implicam que se examine as intenções que determinaram a prática do ato pela Administração:

"Daí a importância dos motivos determinantes do ato administrativo. Da causa que vincula o ato a um categoria jurídica. De causa objetiva, que é um fato, e não um motivo subjetivo. O vício de causa alcançando os elementos subjetivos do ato, e com isso, violando a lei ou levando ao desvio de poder. A causa assim, na categoria jurídica, como elemento objetivo."¹²²

Caracterizado o motivo como inexistente, concretiza-se o "desvio de poder". Se o motivo for insuficiente, se torna difícil a caracterização do interesse público. Um motivo inadequado, caracteriza falta de correspondência entre a motivação e o ato praticado.

¹²¹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 181-182.

¹²² FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 122.

Sobre o assunto, é esclarecedora a posição do professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho:

“Quanto um ato administrativo não torna clara a motivação (subjetividade) ou não torna clara a finalidade (objetividade), constitui uma falha manifestação de vontade, uma maneira carente de licitude ou de moral para atingir a eficácia necessária à execução em condições normais não bastando assim a competência na atividade permitida.”¹²³

Concebe-se, que a finalidade do ato administrativo deve estar perfeitamente vinculada ao interesse público. Para melhor compreensão é necessário fixar o entendimento do que seja interesse público. Transcreve-se o conceito emitido por Alice Gonzalez Borges:

“Temos, então, que, não tendo sido o legislador preciso, quando se refere a conceitos abertos plurissignificativos, tais como interesse público, utilidade pública, ordem pública, segurança nacional, e tantos outros, deverá fazê-lo o aplicador da norma. De referência ao interesse público, o seu aplicador há de ser, em um primeiro momento, a Administração Pública, pois essa é, repita-se, sua finalidade precípua. Em um segundo momento, o Poder Judiciário, no controle dos atos da Administração, por força de indeclinável dever, a que não se pode recusar. Como também não se escusa, em relação a outros ramos do direito, a “preencher” conceitos como “boa conduta”, “boa-fé”, “justo preço”, “premeditação”, “diligência do bom pai da família”, “motivo fútil”, e outros.”¹²⁴

A interpretação, caso a caso, tanto da Administração Pública, quanto do Poder Judiciário, deverá consignar a solução mais justa que a legislação abstratamente tinha como intenção atender.

¹²³ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 13.

¹²⁴ BORGES, Alice Gonzalez. Interesse Público: Um Conceito a Determinar. In: **Revista de Direito Administrativo** n.º 205, jul-set/1996. p. 110.

Considera-se que o interesse público é a soma dos interesses individuais e que esse interesse, quando compartilhado por uma quantidade expressiva de pessoas, passaria a se identificar, também, como o interesse do grupo todo. Assim, pode-se dizer que o interesse público não é outra coisa senão o interesse individual que está de acordo com o interesse individual de uma parte bastante significativa da sociedade. Transcreve-se a seguir o entendimento de Alice Gonzalez Borges:

"É, pois, esse princípio de igual distribuição e participação nos efeitos, exigências e resultados do querer social, como querer majoritário dos componentes da comunidade, que dá lugar a sua imposição aos indivíduos que do mesmo não participam, exteriorizando-se através de um claro sentimento de solidariedade e integração social."¹²⁵

Tem ocorrido, com frequência, discrepância entre a posição do governo, quando entende estar agindo em determinada situação de acordo com o interesse público e o que é realmente pretendido pela maioria da população. Este deve prevalecer, por ser a legítima aspiração da sociedade, cabendo, neste caso, a decisão ao Poder Judiciário - que deverá aferir o interesse público que, na verdade, representa um juízo de legalidade.

Transcreve-se aqui a decisão do Supremo Tribunal Federal, inclusive com parte do voto do Ministro Paulo Brossard, quando decide ação popular, com base na moralidade administrativa, determinando a desconstituição do ato de nomeação de Conselheiros de Tribunal de Contas:

"EMENTA: - TRIBUNAL DE CONTAS. NOMEAÇÃO de seus membros em Estado recém-criado. Natureza do

¹²⁵ BORGES, Alice Gonzalez. Interesse Público: Um Conceito a Determinar. In: **Revista de Direito Administrativo** n.º 205, jul-set/1996. p. 114.

ato administrativo. Parâmetros a serem observados. AÇÃO POPULAR desconstitutiva do ato.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE TOCANTINS. PROVIMENTO DOS CARGOS DE CONSELHEIROS. A nomeação dos membros do Tribunal de Contas do Estado recém-criado não é ato discricionário, mas vinculado a determinados critérios, não só estabelecidos pelo art. 235, III, das disposições gerais, mas também, naquilo que couber, pelo art. 73, § 1º, da CF.

NOTÓRIO SABER - Incisos III, art. 235 e III, § 1º, art. 73, CF. Necessidade de um mínimo de pertinência entre as qualidades intelectuais dos nomeados e o ofício a desempenhar. Precedente histórico: parecer de Barbalho e a decisão do Senado.

AÇÃO POPULAR. A não observância dos requisitos que vinculam a nomeação, enseja a qualquer do povo sujeitá-la à correção judicial, com a finalidade de desconstituir o ato lesivo à moralidade administrativa.

Recurso extraordinário conhecido e provido para julgar procedente a ação.

Há um argumento, para mim, que é suficiente e decisivo, e que me basta para votar, como voto, pelo conhecimento e provimento do recurso para dar pela procedência da ação popular. É que deve haver um mínimo de pertinência entre as qualidades intelectuais dos nomeados e o ofício a desempenhar. Podem eles ser pessoas excelentes, mas nada indica que tenham a qualificação mínima para o desempenho dos cargos para os quais foram contemplados."¹²⁶

Todas as situações até aqui analisadas, conduzem para o estudo da moralidade administrativa, ao dever de boa administração, sobre o qual a doutrina ainda não alcançou definição suficientemente clara. Para o professor Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, este é o entendimento:

¹²⁶ STF. Recurso Extraordinário n.º 167.137-8- TO. Rel. Min. PAULO BROSSARD. Julgado em 25-11-94. vol. 197 - p. 192.

"O bom administrador - No exato entendimento, o bom administrador, portanto, é aquele que usando da sua competência legal "se determina não só pelos preceitos vigentes, mas também pela moral comum". Há de conhecer, assim, as fronteiras do lícito e do ilícito, do justo e do injusto nos *seus efeitos*."¹²⁷

Adequando-se à moral administrativa, considera-se bom administrador, o que cumpre as regras de boa administração, em todo o seu conjunto de normas finais e disciplinares, caracterizadas não só pela distinção entre o bem e o mal, o legal e o ilegal, o justo e o injusto, mas também pela idéia geral de administração, sempre atento a função que lhe cabe.

Para o professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto: "A declaração do princípio da moralidade administrativa no texto constitucional (Artigo 37, *caput*) e a sanção da nulidade em caso de sua violação, mesmo que satisfeitos os requisitos da legalidade (Artigo 5º., LXXIII), permitem que o juiz confronte o ato praticado com o *standard* de *boa administração*, adequado à espécie."¹²⁸

O fim específico da administração é o que está explícito ou implícito no regramento, que tem como objetivo alcançar o interesse público, que também é específico. Portanto, se o administrador público deixar de atender o interesse público, descumpriu com o dever de bom administrador. Neste caso, o Poder Judiciário, além de analisar a legalidade, deverá, também, analisar se o dever de boa administração foi cumprido. Importa, no caso, a finalidade do ato: se contrário ao interesse público que deveria satisfazer e se fora dos

¹²⁷ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *O Controle da Moralidade Administrativa*. São Paulo: Saraiva 1974. p. 11.

¹²⁸ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Moralidade Administrativa: Do Conceito à Efetivação*. In: *Revista de Direito Administrativo*, nº 190, out-dez 1992. p. 15.

limites da razoabilidade, o procedimento será a anulação, por não cumprir o requisito da finalidade pública.

A moralidade administrativa relaciona-se, também, aos princípios constitucionais, podendo as ações dos agentes públicos serem controladas por parâmetros superiores àqueles explicitados nas regras de legalidade formal. Relaciona-se com todo o sistema jurídico, incluindo além da lei, a jurisprudência e a doutrina.

Com referência a princípios, Manoel de Oliveira Franco Sobrinho esclarece:

“Numa escala de valores ordenativos, quatro princípios submetem formalmente o Estado/Administração na sua ampla atividade consentida. São eles pela ordem:

- a) o princípio da legalidade;
- b) o princípio da impessoalidade;
- c) o princípio da moralidade;
- d) o princípio da publicidade.”¹²⁹

Com referência ao princípio da legalidade, o Artigo 37 da Constituição Federal, entende que a liberdade de agir do agente público tem como fonte exclusiva a lei. Não havendo lei, não existe liberdade de agir. Portanto, os agentes públicos só podem agir em decorrência da lei.

Este princípio, considerado em sentido amplo, inclui a obediência à Constituição como um todo, isto é, em seus diversos princípios. Agindo em desacordo com a lei, o agente público deverá ser responsabilizado, o que provoca, como consequência, a nulidade dos atos administrativos.

¹²⁹ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 18.

Quanto à impessoalidade, o Artigo 37 da Constituição Federal preconiza que os agentes públicos estão obrigados a atuar em busca da finalidade pública, agindo de forma impessoal e acima de seus interesses privados.

A violação do princípio da impessoalidade, decreta, também violado o da moralidade. Mesmo que a Constituição consagre autonomia a estes princípios, eles estão intimamente relacionados. Mas nem toda imoralidade agride a impessoalidade; no entanto, toda violação ao princípio da impessoalidade violará o princípio da moralidade administrativa. Por certo, é considerada imoral a utilização de publicidade pessoal em viaturas oficiais; contudo, também esse procedimento atinge a impessoalidade.

A professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro entende que o princípio concernente à proteção do interesse público está inserido tanto no princípio da impessoalidade quanto no da legalidade. Quanto o da legalidade não resta dúvida porque, da lei, resulta o interesse público a proteger; no entanto, quanto a impessoalidade esta é a justificativa da professora:

"No segundo sentido, que ora interessa, a impessoalidade está relacionada com a finalidade pública que deve nortear toda a atividade administrativa. Significa que a Administração não pode atuar com vistas a prejudicar ou beneficiar pessoas determinadas, uma vez que é sempre o interesse público, despersonalizado, que tem que nortear o seu comportamento."¹³⁰

Com referência ao princípio da publicidade, Artigo 37 da Constituição Federal, o objetivo é informar previamente sobre os

¹³⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991. p. 169.

atos da administração pública. Garantindo transparência, consideram-se inaceitáveis os segredos e as práticas ocultas, procedimentos que impedem que o povo possa ter uma opinião mais abalizada sobre os agentes públicos que o governam.

Os princípios administrativos se entrelaçam no princípio da motivação que é o que garante a publicidade material do ato administrativo, pois possibilita o conhecimento sobre a razão da edição de tal ato.

De Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, descrevendo sobre princípios constitucionais, lê-se:

"A rigor, a norma constitucional nas práticas administrativas, não pede apenas a legalidade do ato ou a sua impessoalidade. Impõe que, embora legal e impessoal, seja também moral. Esse elemento **moral** atuando subjetivamente compõe-se com o **legal** e o **impessoal**, dando caráter de plena legitimidade às manifestações públicas."¹³¹

O princípio da boa-fé também está intimamente relacionado com o princípio da moralidade administrativa. Representa a confiança que a população tem em relação à Administração Pública, a certeza de que não será surpreendida com atitudes

inesperadas e descontraídas. Pode-se citar o confisco de ativos financeiros, principalmente o confisco da Caderneta de Poupança, no Governo Collor, como um exemplo clássico de descumprimento do princípio da boa-fé.

¹³¹ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 18.

Celso Lafer, tratando sobre o princípio da confiança e da boa-fé, escreve:

"Porque a democracia se baseia no princípio da confiança e da boa-fé, e não no medo, ela sucumbe quando a esfera do público perde transparência e se vê permeada pelo *segredo* e pela *mentira*, que é o que ocorre quando a palavra esconde e *engana*, ao invés de *revelar*, conforme determina o princípio ético da veracidade."¹³²

A Constituição Federal de 1988 abriga, em seu Artigo 231 § 6º, o princípio da boa-fé:

"§ 6º São nulos e extintos, não produzindo efeitos jurídicos, os atos que tenham por objeto a ocupação, o domínio e a posse das terras a que se refere este artigo, ou a exploração das riquezas naturais do solo, dos rios e dos lagos nelas existentes, ressalvado relevante interesse público da União, segundo o que dispuser lei complementar, não gerando a nulidade e a extinção direito a indenização ou ações contra a União, salvo, na forma da lei, quanto às benfeitorias derivadas da ocupação de boa-fé."

Ao tratar desse princípio, a professora Lucia Valle Figueiredo o relaciona com a moralidade administrativa "Na verdade, a boa-fé é conatural, implícita, ao princípio da moralidade administrativa. Não poderá a Administração agir de má-fé e, ao mesmo tempo, estar a respeitar o princípio da moralidade administrativa."¹³³

Conforme Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, ao discorrer sobre o elemento moral do ato administrativo:

¹³² LAFER, Celso. A Mentira: Um Capítulo das Relações entre a Ética e a Política. In: **Ética**. São Paulo: Cia. das Letras, 1992. p. 234.

¹³³ FIGUEIREDO, Lucia Valle. O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário. In: **Direito Administrativo e Constitucional**, estudos em homenagem a Geraldo Ataliba organizado por Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 420.

"A tese da moralidade administrativa, portanto, sustenta-se no elemento moral que deve integrar forçosamente o ato administrativo. A moralidade aliada a eficácia, da conveniência e da eqüidade. Aparecendo, a moral, como elemento de mérito, de juízo, contra o erro, o dolo, a violência e a arbitrariedade."¹³⁴

Não se pode deixar de citar a questão da discricionariedade, caracterizada quando a lei deixa, em determinadas situações, a opção à autoridade para decidir entre diversas soluções possíveis e válidas. A professora Maria Sylvia Zanella di Pietro assim definiu discricionariedade: "Pode-se, portanto, definir a discricionariedade administrativa como a faculdade que a lei confere à Administração para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito."¹³⁵

A discricionariedade, como se observa, não permite à Administração fazer tudo o quiser, mas optar entre o que é conveniente, oportuno e delimitado na lei.

Conforme Manoel de Oliveira Franco Sobrinho:

"Na conveniência, ou oportunidade, está presente o condicionamento moral, de moralidade interna e externa. Aquela liberdade, dada em certas circunstâncias a uma autoridade administrativa, de tomar dentro de determinados limites a decisão que lhe pareça melhor, em atenção a considerações "de conveniência e oportunidade."¹³⁶

¹³⁴ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 69.

¹³⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1981. p. 41.

¹³⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1981. p. 129.

Assim, o poder discricionário só pode ser exercitado dentro de determinadas circunstâncias; se aplicado fora destes limites, agride a moralidade administrativa.

Com referência ao controle das contas públicas - a fiscalização financeira exercida sobre o orçamento quanto à aplicação de recursos públicos - a matéria esta disposta na Constituição Federal, Artigos 70 a 74, onde discorre sobre o controle externo, exercido pelo Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas, e o controle interno, que deve criar condições visando a melhorar a eficácia do controle externo.

Manoel de Oliveira Franco Sobrinho apresenta esclarecimentos com referência aos que lidam com recursos públicos, destacando o Decreto-lei n.º 201, de 27 de fevereiro de 1967:

"Os que lidam com dinheiros públicos respondem na escala da própria responsabilidade funcional. A regra de aferição é a moral, conquanto as conseqüências sejam jurídicas. Há um diploma no Brasil altamente consagrador do princípio da moralidade e que diz com a responsabilidade dos prefeitos municipais. Integrado no direito brasileiro, não resguarda apenas a lisura administrativa, mas a moralidade na conduta abusiva do exercício do cargo político."¹³⁷

Conclui-se, pois, que a moralidade administrativa, defendida inicialmente na doutrina com Maurice Hauriou e passando, no Brasil, por Manoel de Oliveira Franco Sobrinho, é hoje princípio estabelecido no Artigo 37 da Constituição Federal, a qual se submete a Administração Pública em todos os seus atos.

¹³⁷ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 157-158.

5.2 – A Ética na Administração Pública

O estudo da Ética relaciona-se intimamente com a Moral. De início, é relevante tratar do que seja uma e outra, antes de iniciar especificamente no estudo da Ética na administração pública. A razão apresentada é que toda a Moral está a serviço da Ética, com o objetivo de tornar melhor o ambiente humano. Segundo o Dicionário Eletrônico Aurélio: Moral “É o conjunto de regras de conduta consideradas como válidas, quer de modo absoluto para qualquer tempo ou lugar, quer para grupo ou pessoa determinada”, enquanto Ética “É o estudo dos juízos de apreciação referentes à conduta humana suscetível de qualificação do ponto de vista do bem e do mal, seja relativamente a determinada sociedade, seja de modo absoluto”.

A corrupção, na realidade, é tão antiga quanto o próprio Estado; existe desde a antigüidade até os nossos dias. Considerando que as questões que ocorrem na atualidade estão bem presentes em nossa mente e, por isso, podem ser facilmente relacionadas, registrar-se aqui situações ocorridas no decorrer da história:

“No século I, AC, se dizia: Em Roma tudo está à venda.

Júlio Cesar, por outro turno, foi acusado de se apropriar do produto da conquista, em Espanha, e acabou assassinado por uma conspiração, cujo motivo fundamental teria sido a corrupção.

Luiz XIV, por sua vez, condenou Fouquet, Ministro das Finanças, à prisão perpétua, por corrupção evidenciada na pompa e na riqueza do palácio construído pelo servidor, com bom gosto mas fraudulento.”¹³⁸

¹³⁸ VILAÇA, Marcos Vinícios Rodrigues. A Ética e os Poderes das Entidades Fiscalizadoras Superiores. In: **Revista do Tribunal de Contas da União** n.º 62. Brasília, out-dez/1994. p. 20.

A moralidade administrativa, portanto, exige do administrador uma atuação ética tanto em suas relações externas com os administrados, tomados estes como particulares ou como uma coletividade total e inespecífica de homens, quanto nas relações internas relativas ao funcionamento e estruturação do aparato administrativo.

Existe um anseio muito grande da coletividade exigindo ética na política. Isso se constata em Pierre Weil Gilles, em a Nova Ética:

"Diante do desmoronamento dos valores morais, do aumento da corrupção política, da indiferença de muitos políticos e tecnocratas frente à sua contribuição para a destruição da natureza, do sensacionalismo de parte da mídia, que pouco se importa com os efeitos gerados no público, muitos são os que preconizam a volta da Ética na política, na administração, na educação, na comunicação, nos negócios, e assim por diante."¹³⁹

"A ética voltou a ser um dos temas mais trabalhados do pensamento filosófico contemporâneo"¹⁴⁰. Ocorre, porém, que o estudo da Ética, na maioria das escolas, é insuficiente. Mesmo assim, é obrigação dos servidores públicos conhecerem *standards*¹⁴¹ de conduta.

As pessoas que elaboram leis, regras e regulamentos devem ser profundos conhecedores de princípios de ética, a fim de assegurar que, o que está sendo desenvolvido, seja ético e não apenas oportunista.

¹³⁹ GILLES, Pierre Weil. *A Nova Ética*. Rio de Janeiro: Editora Rosa dos Tempos, 1993. p. 15.

¹⁴⁰ GIANOTTI, José Arthur. *Moralidade Pública e Moralidade Privada*. In *Ética*. São Paulo: Cia. das Letras, 1992. p. 239.

¹⁴¹ FIGUEIREDO, Lucia Valle. *O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário*. In: *Direito Administrativo e Constitucional*. Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba, organizado por Celso Antônio Bandeira de Mello. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 425.

A Administração está obrigada a uma ética de dupla mão de sentido - a ética da Administração e a ética na Administração dos negócios públicos. A primeira é garantia da observância dos princípios constitucionais, princípio de finalidade e do interesse coletivo. A segunda consubstancia-se na proteção do indivíduo contra a própria Administração.

A partir do momento em que a Constituição Federal, em seu Artigo 37, inseriu o princípio da moralidade administrativa entre os de observância obrigatória pela Administração Pública, veio permitir que o ato administrativo imoral fosse considerado tão inválido quanto o ato administrativo ilegal. Cabe ao Judiciário, no julgamento de ação de qualquer natureza e na avaliação do comportamento ético *da* e *na* Administração Pública, ingressar no exame da moralidade administrativa para salvaguardar os interesses individuais e sociais.

Os cidadãos estão preocupados e querem saber porque há tantas violações éticas no setor público. Uma explicação simplista: não conhecem, não existem códigos deontológicos, ou, mais, lhes faltam princípios éticos. Ética, de uma perspectiva da deontologia, prevê princípios e padrões de moralidade para o dever-ser; no entanto, estas leis e regras visando à moralidade dos agentes públicos não tem sido suficiente.

Em razão de estar-se tratando da ética na administração pública, ou, mais precisamente, do envolvimento ético no controle externo da administração, apresenta-se como adequado desenvolver uma reflexão e aplicação da deontologia, direcionada especificamente aos membros dos Tribunais de Contas, enquanto responsáveis pelas fiscalizações e decisões administrativas. É a deontologia do controle externo.

Conforme lição do professor Volnei Ivo Carlin, a etimologia da palavra deontologia é a seguinte: "Deontologia vem de dois vocábulos gregos e significa, etimologicamente, *deontas*, o que é obrigatório, aquilo que é preciso fazer (são os deveres de uma profissão) e *logos* é o conhecimento transmitido mediante provas, é o discurso prático sobre uma matéria (logos: ciência ou estudo)¹⁴².

Considerando ser a deontologia a ciência que estuda os deveres de uma profissão, é obrigação da pessoa que vai se desencumbrir de determinada função - e também em administração pública - ser conhecedora das atribuições que vai exercer.

Em algumas situações, os auditores distorcem os dados, alterando os resultados; em outras, são contratadas empresas para fazer estas análises, o que, claramente, não é um comportamento ético.

Critica-se a falta de controle na Administração Pública; porém não se faz uma análise, mais aprofundada, das pessoas que decidem esses processos administrativos, das bases que determinam a conclusão: se técnico-jurídica ou política. E qual o conhecimento específico para exercer tal função?

Conforme o professor Carlin: "A ética é uma exigência necessária a qualquer atividade humana, máxime quando vai de encontro à tomada de decisões que repercutem nos interesses de outra pessoa ou da coletividade".¹⁴³

¹⁴² CARLIN, Volnei Ivo. *Deontologia Jurídica, Ética e Justiça*. 2 ed. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1997. p. 32.

¹⁴³ Ob. cit. p. 41.

Como são nomeadas as pessoas que exercem função de tamanha importância para a Administração Pública? A Constituição Federal, em seu Artigo 73, estabelece que requisitos devem ser satisfeitos; no entanto, muitas vezes, eles não são obedecidos, como de resto comprova decisão do Supremo Tribunal Federal, nota de rodapé n.º 124.

Conforme antes analisado, o controle prévio na Administração Pública inexistente, o controle posterior é altamente deficiente e a decisão compete a pessoas com indicação unicamente política, sem o procedimento de análise, na maioria das vezes, dos requisitos exigidos pela Constituição Federal. Conforme o professor Carlin¹⁴⁴: "É preciso que um profissional tenha, realmente, o senso de sua missão para que sua "deontologia" conserve ou retome algum sentido".

O funcionário subordinado tem a obrigação de não atender a pedidos de seu chefe quando o ato se mostrar ilegal ou não ético; ainda, quando tiver certeza de que está havendo desperdício, fraude ou corrupção, é seu dever denunciar.

Em diversas ocasiões, agentes públicos se envolvem em práticas contrárias à ética, como por exemplo: desperdício de recursos públicos, fraudes, contratações irregulares e desnecessárias, conflito de interesses, uso ilegal de equipamentos públicos, dentre outras.

Se os responsáveis máximos pela administração forem pessoas corruptas, o sistema todo terá uma grande probabilidade de também o ser. É muito fácil culpar o sistema ou algumas pessoas para

¹⁴⁴ CARLIN, Volnei Ivo. **Deontologia Jurídica, Ética e Justiça**. 2 ed. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1997. p. 59.

encobrir as próprias negligências e erros. Mesmo não sendo eticamente correta, tem sido usada no Brasil com muita frequência (vide situação econômica do país): obtém, inclusive, sucesso, por transferir a responsabilidade pessoal para outros organismos.

As decisões administrativas que decorrem deste embuste faz com que o cidadão, cada vez mais, perca a confiança na administração pública. Novamente concordando com o professor Carlin: "Será a verdadeira elaboração de uma ética pública, que não se faz sem normas e instituições adaptadas, o que ocorrerá com a circulação de novas idéias, com o resultado da reflexão sobre métodos e comportamentos"¹⁴⁵.

Conforme o professor Patrick J. Sheeran¹⁴⁶, ao tratar da responsabilidade ética: "A chave para a responsabilidade ética não é o conhecimento de leis, regras, regulamentos ou decisões da Suprema Corte Americana, mas uma vontade para explorar e assumir responsabilidade pessoal para fazer a coisa certa."¹⁴⁷

O professor Patrick¹⁴⁸ entende que os códigos deontológicos que existem nos Estados Unidos são desobedecidos; isso os torna vazios.

A conclusão se mostra nos ensinamentos de José Renato Nalini, Juiz do Tribunal de Alçada Criminal de São Paulo, sobre Ética:

¹⁴⁵ CARLIN, Volnei Ivo. **Deontologia Jurídica, Ética e Justiça**. 2 ed. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1997. p. 73.

¹⁴⁶ SHEERAN, Patrick J. **Ethics in Public Administration**. United States of America: Praeger, 1993. p. 151.

¹⁴⁷ "The key to ethical responsibility is not knowledge of laws, rules, regulations or U.S. Supreme Court decisions, but a willingness to explore and assume personal responsibility for doing the right thing."

¹⁴⁸ Ob. cit. p. 152.

"Há sintomas evidentes de que a sociedade está perdendo seu **mínimo ético**, sem o qual sobrevêm a decadência e a desagregação. Diante disso, impõe-se o debate ético, para debelar a **miopia moral**, que não permite enxergar a deterioração da tessitura social e a **surdez moral**, que imuniza contra os apelos da consciência.

(...)

É íntima a vinculação entre Direito e Moral. Cumpre ter presente que, diante da decadência moral de um povo, o legislador tem de acorrer, de imediato, para consolidar a moral, transformando os **deveres éticos** em **obrigações jurídicas** e as **proibições éticas** em **proibições jurídicas**.¹⁴⁹

5.3 - Improbidade Administrativa

A Constituição Federal de 1988, no Artigo 37, § 4º, estabeleceu: "Os atos de improbidade importarão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário, na forma e gradação prevista em lei, sem prejuízo da ação penal cabível."

Com base no dispositivo constitucional, foi editada a Lei 8.429/92, de 02 de junho de 1992 que "Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício do mandato de cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências."

Conforme José Afonso da Silva:

"A probidade administrativa é uma forma de moralidade administrativa que mereceu consideração especial pela Constituição que pune o ímprobo com a suspensão de direitos políticos (art. 37, § 4º). A

¹⁴⁹NALINI, José Renato. A Ética nas Profissões Jurídicas. In: LEX Coletânea de Legislação e Jurisprudência. n.º 225, set/1997. p. 22.

probidade administrativa consiste no dever de o "funcionário servir a Administração com honestidade, procedendo no exercício de suas funções, sem aproveitar os poderes ou facilidades delas decorrentes em proveito pessoal ou de outrem a quem queira favorecer". Cuida-se de uma imoralidade administrativa qualificada. A improbidade administrativa é uma imoralidade qualificada pelo dano ao erário e correspondente vantagem ao ímprobo ou a outrem."¹⁵⁰

Na mesma linha, Fábio Medina Osório: "Mais especificamente, a improbidade decorre da quebra do dever de probidade administrativa, que descende, diretamente, do princípio da moralidade administrativa, traduzindo dois deveres fundamentais aos agentes públicos: honestidade e eficiência funcional mínima."¹⁵¹

Em suma, pode-se dizer que todo ato configurador de improbidade é ato contrário à moralidade administrativa, em razão do que se passará diretamente ao exame da Lei 8.429/92, considerando já examinada a moralidade administrativa.

Esta Lei aponta as pessoas passíveis de sanção pela prática de atos de improbidade: qualquer agente público, servidor ou não, reputado como agente público, todo aquele que exerce, ainda que transitoriamente ou sem remuneração, por eleição, nomeação, designação, contratação ou qualquer outra forma de investidura ou vínculo, mandato, cargo, emprego ou função. Estabelece, também, ser a lei aplicável, aos que, mesmo não sendo agente público, induza ou concorra para a prática do ato de improbidade ou dele se beneficie sob qualquer forma, direta ou indireta.

¹⁵⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 616.

¹⁵¹ OSÓRIO, Fábio Medina. **Improbidade Administrativa**. 2 ed. Porto Alegre: Síntese, 1998. p. 61-62.

Como se observa, é grande o universo de pessoas que poderão vir a responder por improbidade administrativa: todos os que concorram para a prática dos atos previstos, aí incluídas, pessoas estranhas aos quadros da administração e fornecedores.

A Lei classifica os atos de improbidade administrativa em:

- a) atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito;
- b) atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário;
- c) atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da Administração Pública.

A Lei 8429/92 tipifica exhaustivamente, um a um, os atos acima mencionados, nos Artigos 9, 10 e 11, que, no entanto, não constituem crimes no seu âmbito. Muitas das condutas descritas são de natureza criminal, sendo definidas, porém, em outras leis, a exemplo do Código Penal, do Decreto-lei 201, da Lei de Licitações, e outras.

A Lei estabelece, independentemente das sanções penais, civis e administrativas, previstas na legislação específica, as cominações, das quais destacam-se:

- a) perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente ao patrimônio;
- b) ressarcimento integral do dano;
- c) perda da função pública;
- d) suspensão dos direitos políticos;
- e) pagamento de multa civil;

f) proibição de pelo prazo de dez anos contratar com o Poder Público ou receber benefícios, incentivos fiscais ou creditícios, direta ou indiretamente, ainda que por intermédio de pessoa jurídica da qual seja sócio majoritário.

Com o objetivo de possibilitar uma fiscalização efetiva da evolução patrimonial dos agentes públicos, a Lei das improbidades prevê a obrigatoriedade de apresentação da declaração de bens, que deve ser anualmente atualizada. Penaliza, com demissão, o agente público que se recusar a prestar a declaração dos bens, dentro do prazo determinado, ou que a preste falsa.

A Lei prevê procedimento administrativo, que servirá de base para o processo judicial; estabelece, também, que qualquer pessoa poderá representar à autoridade administrativa competente para que seja instaurada investigação destinada a apurar a prática de ato de improbidade. Constituir-se-á, no entanto, crime a representação por ato de improbidade contra agente público ou terceiro beneficiário quando o autor da denúncia o sabe inocente.

Por sua vez, a comissão processante dará conhecimento, ao Ministério Público e ao Tribunal de Contas, da existência de processo administrativo para apurar a prática de ato de improbidade.

A Lei 8.429/92 passou a ser instrumento poderoso para assegurar-se a probidade na Administração Pública, possibilitando o ressarcimento ao erário, a punição dos culpados e sua retirada dos quadros político-administrativos.

No entanto, deve ser utilizada com cautela, obedecendo principalmente o princípio da proporcionalidade, conforme Fábio Medina Osório:

"O princípio da proporcionalidade, de matriz constitucional, é de ser aplicado pelo Poder Judiciário na concretização da Lei 8.429/92, seja na própria tipificação do ato de improbidade administrativa, deixando de fora dos tipos legais comportamentos que não se mostrem materialmente lesivos aos valores tutelados pelo legislador e pelo constituinte de 1988, seja da adequação da resposta estatal, através das sanções, a ilícitos de menor gravidade."¹⁵²

A cautela faz-se necessária, quando a lesão ao erário for mínima ou até inexistente e quando a ilegalidade ou imoralidade administrativa não representa ofensa grave aos valores tutelados pela ordem jurídica.

¹⁵² OSÓRIO, Fábio Medina. **Improbidade Administrativa**. 2 ed. Porto Alegre: Síntese, 1998. p. 271.

CAPÍTULO VI

REFLEXÕES SOBRE A PESQUISA REALIZADA

6.1 - Sugestões para a reorganização dos controles existentes

Ao iniciar o capítulo correspondente às reflexões sobre as pesquisas, entende-se adequado transcrever os Artigos. 2º e 3º do Decreto 966-A, de 7 de novembro de 1890, que criou o Tribunal de Contas no país. Note-se que houve retrocesso em termos de controle, a partir de 1967.

"Art. 2º - Todos os decretos do Poder Executivo, ordens ou avisos dos diferentes Ministérios, suscetíveis de criar despesas, ou interessar as finanças da república, para poderem ter publicidade e execução, serão sujeitos primeiro ao Tribunal de Contas, que os registrará, pondo-lhes o seu "visto", quando reconheça que não violam disposição de lei, nem excedem os créditos votados pelo Poder Legislativo."

Art. 3º - Se o Tribunal julgar que não pode registrar o ato do Governo, motivará a sua recusa, devolvendo-o ao Ministro que o houver expedido. Este, sob sua responsabilidade, se julgar imprescindível a medida impugnada pelo Tribunal, poderá dar-lhe publicidade e execução. Neste caso, porém o Tribunal levará o fato, na primeira ocasião oportuna, ao conhecimento do Congresso, registrando o ato sob reserva, e expendendo os fundamentos desta ao Corpo Legislativo."

Observa-se que o sistema de controle inicialmente instalado no Brasil efetuava o controle prévio, por parte do Tribunal, de decretos que criassem despesa, ou que fossem de interesse das finanças públicas. Sistema este que vigiu até a Constituição de 1967, quando retirou-se, do Tribunal, o exame e julgamento prévio dos atos e contratos da Administração Pública, instituiu-se o controle posterior, a cargo do Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas e pelo sistema de Controle Interno, exercido pelo próprio Poder Executivo.

Com a Constituição de 1967 e até a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas passou a ser considerado apenas um órgão auxiliar do Poder Legislativo; situação que viria a se alterar substancialmente após a Constituição Cidadã de 1988. Eis que as atribuições ali estabelecidas foram substancialmente alargadas e o Tribunal deixa de ser um mero auxiliar do Poder Legislativo, passando a ser um órgão com independência, considerado como *sui generis* na estrutura do Poder.

Trocou-se, como se observa, a auditoria prévia pela auditoria posterior, a partir de 1967. No entanto, conforme pretende-se comprovar, a Constituição de 1988 não excluiu a possibilidade de auditoria prévia, apesar de respeitáveis posições contrárias, se forem levadas em consideração um melhor entrosamento entre o Controle Interno e o Controle Externo. Esta parece ser a intenção do Constituinte de 1988: excluir, isto sim, a aprovação prévia por parte do Tribunal, mediante visto autorizativo na despesa.

É imperioso que se viabilize, de alguma maneira, o controle prévio da despesas pública. O controle posterior é incapaz de identificar uma irregularidade a tempo de contê-la e evitar possíveis

desvios e desperdícios. As auditorias, no caso do controle externo, via de regra, são feitas sobre a gestão relativa ao exercício anterior, e freqüentemente sobre as contas de ex-dirigente. Transcreve-se, sobre o assunto, a opinião sempre abalizada de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho:

"De todos os sistemas no entanto, o mais bem adequado à realidade constitucional, à legalidade e à moralidade, é o da fiscalização impeditiva, do veto absoluto ou relativo, do registro sob reserva que traz a responsabilidade administrativa. Na fiscalização *a posteriori*, onde não há a obrigação do registro prévio, os controles são mínimos para as despesas irregulares ou ilegais. É o que o controle prévio tem por fim: "neutralizar qualquer tentativa capaz de gerar fraude ou abuso de ato praticado", e passível de anulação."¹⁵³

Sobre o mesmo tema, em sua obra *O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa*, publica:

"O caráter e as circunstâncias do ato administrativo são obviamente problemas da mais alta importância para a ordem jurídica constituída. Todavia, não se deve exagerar nada. Apesar de todos os defeitos, o controle sempre **prévio** é um dos processos mais eficientes de limitação das facilidades negociáveis: uma condição evidente de contenção de certas prerrogativas governamentais, de cujos perigos os regimes se mostram demasiadamente sofridos."¹⁵⁴

Na atualidade, diversos países efetivam o controle prévio da despesa pública, destacando-se: a Itália, a Bélgica e Portugal, conforme explicitado no capítulo II da presente dissertação: Tribunais de Contas e Controladorias no Direito Estrangeiro.

¹⁵³ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *O Controle da Moralidade Administrativa*. São Paulo: Saraiva, 1974. p. 230-231.

¹⁵⁴ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. *O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa*. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 161.

Além desse controle, alguns países executam, ainda, auditorias de desempenho, que controlam a despesa de uma maneira mais ampla, levando em conta, também, a economicidade e a legitimidade. São exemplos: a Alemanha, a Itália, a França, a Bélgica e a Inglaterra.

Observa-se, portanto, que a grande maioria dos países pesquisados fazem um controle prévio - que seria o ideal para efeito de controle de despesa pública - ou tem um forte sistema de controle interno, inclusive, em alguns casos, intimamente ligado ao controle externo para efetuar o controle de eficiência dos gastos públicos.

Após a análise preambular, com ênfase para o uso dos tipos de controle, determinados através da pesquisa no Direito Estrangeiro, passa-se para a análise, segundo este entendimento, do controle realizado no Brasil principalmente após a Constituição de 1988. A seguir objetiva-se um sistema de controle com um enfoque diferente do atual, tendo como parâmetro o sistema adotado pela Alemanha, adaptando-o, no entanto, ao que dispõe a Constituição.

A análise inicia com o que diz o Ministro do Tribunal de Contas da União Marcos Vinícios Rodrigues Vilaça:

"Finalmente, os órgãos fiscalizadores devem possuir, além da atribuição de verificar a exatidão numérica de demonstrativos contábeis, competência para avaliar a economia, a eficiência e a eficácia da atuação do setor público, examinando os custos e os resultados dos programas e projetos governamentais.

A atribuição de tais poderes às entidades fiscalizadoras pode contribuir decisivamente para reduzir o nível de corrupção no âmbito da Administração Pública e trazê-lo para patamares suportáveis, já que é mera utopia

imaginar que se possa erradicar a corrupção de qualquer sistema.”¹⁵⁵

É de conhecimento de todos que o controle da Administração Pública no Brasil é deficiente, para não dizer quase inexistente; no entanto, as atribuições mencionadas pelo Ministro estão todas dispostas na Constituição Federal, mais precisamente em seu Artigo 70, que assim estabelece:

“Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, **legitimidade, economicidade**, aplicação das subvenções e renúncia de receita, será exercida pelo Congresso Nacional, **mediante controle externo**, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifos nosso)”.

Há outras regulamentações ainda; o Artigo 71 da Constituição Federal que estabelece que o Controle Externo será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, que recebe competências bastante alargadas.

Sugere a leitura do texto, que o Ministro alega a falta destas atribuições para viabilizar um controle eficaz, fato que estaria impedindo, o Tribunal de Contas da União e outros órgãos de controle, de auxiliar na redução da corrupção em nosso país.

Deve-se reconhecer, no entanto, que, para o controle externo, com a estrutura atual, a tarefa de controlar a legitimidade e a economicidade na administração pública é bastante difícil (senão impossível), pela razão primeira de que a fiscalização exercida é posterior - quando a despesa já foi realizada ou em algumas

¹⁵⁵ VILAÇA, Marcos Vinícios Rodrigues. A Ética e os Poderes das Entidades Fiscalizadoras Superiores. in: *Revista do Tribunal de Contas da União* n.º 62, Brasília: out-dez/1994. p. 25.

situações, quando o próprio administrador já foi substituído, seja pelas eleições, seja por outras decisões políticas. O Tribunal de Contas, por si só, não conseguirá controlar a Administração Pública com eficácia, e isso não é novidade: os exemplos de outros países estão aí a demonstrar, bem como a Doutrina a insistir nesse assunto, conforme comprovado pelo posicionamento de Manoel de Oliveira Franco Sobrinho:

"A simples aparência formal de legalidade jamais alcançará o controle pleno das finanças públicas. Está certo que a ação fiscalizadora não incide sobre os atos ainda pendentes de eficácia. Que não se concentre no exame de direito afetado. Ou que a intervenção se deva dar antes de plenamente exteriorizado o ato administrativo. De qualquer maneira, o critério a prevalecer não se limita de espírito à legalidade formal, senão também às circunstâncias que envolvem o ato nas suas condições de licitude provada."¹⁵⁶

Porém, mesmo sem um controle prévio da despesa pública, mediante visto do Tribunal de Contas, o controle externo poderia ser mais eficaz e, para exemplificar, deixando de lado uma vasta relação de exemplo que diariamente a mídia publica, a atenção se volta para parte do pronunciamento do Senador Antônio Carlos Magalhães, feito da tribuna do Congresso Nacional em 25 de março deste ano:

"O que não queremos é que se adquiram ou construam prédios irregulares, como o Fórum Trabalhista de São Paulo, inacabado, que já custou 230 milhões de reais. Um escândalo. Estive em São Paulo, ao pé do prédio, que longe está de ser concluído. Visitei-o para vê-lo de olhos vistos e dar um testemunho veraz a este plenário. Fiquei chocado. É uma vergonha!

(...)

Para não ficar arrolado apenas em casos de nepotismo e concussão administrativa, o TRT paraibano esmerou-

¹⁵⁶ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 156.

se em práticas de superfaturamento de compra de imóveis, como o de Mamanguape.

Desprezou o TRT a doação de um prédio pela prefeitura municipal, e comprou um imóvel residencial por duas vezes o valor avaliado pelo leiloeiro oficial do Estado.”¹⁵⁷

O destaque de apenas esses dois tópicos do pronunciamento do Senador baiano, se fez com o único objetivo de analisar o controle da administração pública, frente ao que dispõe a Constituição Federal.

A fiscalização determinada pela Constituição Federal, em seu Artigo 70, bem como as finalidades do controle interno, estabelecidos no Artigo 74, foram frontalmente descumpridas, conforme se comprova logo adiante.

O que impressiona é o fato de que a autoridade maior, que deveria providenciar na responsabilização daqueles que desrespeitaram a legislação, vem, através da mídia, solicitar a formação de uma CPI, para resolver problemas que já deveriam ter sido solucionados pelo Congresso Nacional, com auxílio do Tribunal de Contas da União, conforme determina a Legislação.

No entanto, o que cabe descrever, no momento, é a irregularidade, seu enquadramento e a responsabilização.

Inicialmente, as irregularidade destacadas pelo Senador Antônio Carlos deveriam ter sido resolvidas pelo controle interno, conforme preconizam os Artigos 70 e 74. A penalização é impugnação das obras antes relatadas, mediante comunicação formal ao Tribunal de Contas da União, apontando a irregularidade ou

¹⁵⁷ Zero Hora Digital: <<http://www.zh.com.br>>, ed. 25.03.99.

ilegalidade constatada, nos termos do Artigo 74 § 1º da Carta Magna, sob pena de responsabilidade solidária.

Deve-se observar que a Constituição Federal, no Artigo 74, inciso II, determina que o controle interno deve comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à **eficácia e eficiência** da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Caracterizada a eficácia como o alcance das metas programadas e a eficiência como a obtenção de rendimentos máximos sem desperdício de gastos ou tempo, a fiscalização, controlará, também, o custo/benefício da obra, representado pela economicidade.

O Senador baiano denuncia superfaturamento nas obras do TRT paulista. Equivale dizer que a obra poderia ser construída a um custo bem menor para os contribuintes. Onde conclui-se não ter sido obedecido o dispositivo constitucional, da eficácia e da eficiência, cuja fiscalização cabe ao controle interno, tampouco a economicidade, que cabe ao controle externo.

Portanto, o controle interno, em obediência ao dispositivo constitucional mencionado, deveria fiscalizar e constatar a irregularidade/ilegalidade que está escancarada, notificar aos órgãos competentes, no caso o Judiciário Trabalhista de São Paulo, para a tomada de providências visando à regularização do contrato e o Tribunal de Contas da União, nos termos da Constituição Federal.

Caso não tenha havido esta notificação e tampouco tenha sido dada ciência ao Tribunal de Contas da União nos termos do § 1º do Artigo 74 da Carta Magna, os responsáveis pelo controle interno devem responder solidariamente com a autoridade que praticou a irregularidade/ilegalidade.

De acordo com Manoel de Oliveira Franco Sobrinho:

"O problema, em tese, é de **fiscalização financeira**. De execução orçamentária ou de aplicação dos dinheiros públicos. Reflete, no seu conceito, uma posição de moralidade na Administração. A ninguém é dado exercer uma função estatal sem a devida e ocorrente responsabilidade administrativa. Decorre a responsabilidade do exercício da função."¹⁵⁸

Não ocorrendo, como de fato não ocorreu, a fiscalização pelo controle interno, caberia ao Tribunal de Contas da União, nos termos do Artigo 70 da Constituição Federal, exercer o controle da legalidade, legitimidade e economicidade, todos descumpridos, se considerarmos a legalidade no seu sentido mais amplo.

O controle da legitimidade, conforme análise já apresentada, divide-se em formal e substantiva, sendo que envolve o bom uso dos recursos públicos (bom uso significando, ao mesmo tempo, o seu emprego socialmente desejado, tecnicamente factível e economicamente eficiente). A legitimidade substantiva, em suma, mede-se na escala de resultados.

Com referência a economicidade, também já estudada, a inspiração centra-se no princípio do custo/benefício, subordinado à idéia de justiça, que deve prevalecer no fornecimento de bens e serviços públicos.

O Tribunal de Contas, diante da irregularidade caracterizada, deveria, em obediência ao disposto no inciso XI do Artigo 71 da Constituição Federal, "representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados". Caberia ao Congresso Nacional,

¹⁵⁸ FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. 2 ed. Curitiba: Genesis, 1993. p. 155.

no caso de contrato, a sustação do ato, nos termos do § 1º do mesmo Artigo 71. Caso o Congresso Nacional, ou o Executivo, mesmo assim não tomassem providências, caberia ao Tribunal de Contas, nos termos do § 2º do mesmo Artigo 71 da Constituição, decidir a respeito.

Sobre o assunto, Manoel Gonçalves Ferreira Filho explicita:

"Decisão final. Caso o Congresso Nacional deixe de sustar o contrato no prazo de noventa dias, ou, em prazo igual, o Poder Executivo não tome as providências necessárias para a correção da irregularidade, o Tribunal de Contas 'decidirá a respeito', diz o texto em exame. Esta decisão não poderá ser outra que a sustação definitiva da execução do contrato, com a imposição de sanção aos responsáveis, bem como, ser for o caso, representação ao órgão competente, para que este venha a pleitear, de forma devida, a sanção penal e o ressarcimento dos danos"¹⁵⁹

Porém, nenhuma das providências relacionadas foram tomadas e, no final, o contribuinte é que foi penalizado, como tem sido de praxe. Vale lembrar, sobre o assunto, a contribuição do professor Ricardo Lobo Torres:

"A legitimidade do Estado Democrático depende do controle da legitimidade da sua ordem financeira. Só o controle rápido, eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos legitima o tributo, que é o preço da liberdade. O aperfeiçoamento do controle é que pode derrotar a moral tributária cínica, que prega a sonegação e desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública."¹⁶⁰

¹⁵⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1992. v.2, p. 132.

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. A Legitimidade Democrática e o Tribunal de Contas. In: *Revista de Direito Administrativo*, n.º 194, out-dez/93. Fundação Getúlio Vargas, p. 44-45.

Em uma sociedade democrática, é imperioso a participação de todos. Por isso, apresenta-se aqui uma sugestão, para receber a indispensável crítica e aperfeiçoamento, com a pretensão de repensar os controles internos e externos existentes, tendo como base o sistema adotado na República Federal da Alemanha, adaptado, no entanto, ao que dispõe a nossa Constituição.

O primeiro passo se faz ao concordar com o professor José Maurício Conti, sobre controle interno e externo: "Como se pode observar, as finalidades do controle interno são as mesmas do controle externo, cabendo avaliar, sob todos os aspectos, os atos administrativos, especialmente os voltados à gestão dos recursos públicos."¹⁶¹

Partindo deste entendimento, ao fiscalizar a eficácia e a eficiência, o controle interno estará, também, controlando a legitimidade e a economicidade da despesa pública, que se relaciona com o custo/benefício dos projetos e atividades executadas, estes últimos atribuição do controle externo. Ambos os controles se interligam e se completam.

A instituição do controle interno, em todos os poderes, conforme preconiza o Artigo 74 da Constituição Federal, teve como objetivo a criação de um controle independente, até porque, se assim não fosse, não poderia responder solidariamente conforme estabelecido pela Carta Magna no parágrafo primeiro do artigo mencionado. Ocorre, que naqueles locais em que foi instituído, ficou vinculado a uma Secretaria, sendo os seus componentes, via de

¹⁶¹ CONTI, José Maurício. **Direito Financeiro na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998. p. 59.

regra, cargos comissionados. No caso da União, ficou subordinado ao Ministério da Fazenda.

Controle interno criado nestes moldes é controle que não tem independência, e por consequência, não funciona. No caso, ocorre apenas despesas inúteis para a Administração Pública. O fim pretendido pelo constituinte não foi atingido.

Preconiza-se a instituição de sistemas de controle interno, com pessoal nomeado através de concurso público, com o objetivo final de controlar a administração pública, sem receio de retaliações, ou mesmo exoneração.

Este procedimento não acarretará maiores despesas para as Administrações: naquelas em que já existe com cargos providos em comissão, haveria uma simples troca. Poderia ocorrer, sim, a diminuição de custos, eis que seriam nomeados apenas os servidores necessários. Nos locais onde não houve ainda a criação, deverá ser feito, até para obedecer a dispositivo constitucional e o resultado será, sem dúvida, a racionalização da despesa pública, principalmente, com a redução de gastos.

Este pessoal deve ser treinado antes de assumir o cargo. Os Municípios onde não tiver escola de governo, que é obrigatória para a União, os Estados e o Distrito Federal, nos termos do § 2º do Artigo 39 da Constituição Federal, poderão firmar convênio para este treinamento.

Cumprida essa etapa, os integrantes do controle interno estariam aptos a cumprir o que dispõe a Constituição Federal, quanto ao sistema de controle interno.

Como etapa subsequente, preconiza-se a integração entre o controle externo e o sistema de controle interno, nos moldes do sistema adotado na Alemanha, observada a Constituição Federal. Integração também preconizada pelo professor Eduardo Lobo Botelho Gualazzi, embora não especificando como seria implementada:

“integração total do Tribunal de Contas (órgão de controle externo) com o *controle interno ou controle administrativo direto*, inovação da Reforma Administrativa Federal (art. 13 do Decreto-Lei federal 200/67), sistema administrativo de gestão, coordenação, integração, supervisão e contrasteamento global da Administração Pública”.¹⁶²

Entende-se vital esta integração, em razão de que o controle, para ser eficaz, deverá ser sempre prévio, com o que a doutrina unanimemente concorda. Ao Tribunal de Contas é impossível realizar o controle prévio, a não ser que se restabeleça o visto prévio em todas, ou pelo menos, nas despesas de maior representatividade financeira.

Da maneira proposta, o controle interno seria um representante do controle externo, na administração pública, devendo agir, inclusive, de acordo com programas de auditoria previamente estabelecidos pelo Tribunal de Contas.

Com isso, ter-se-ia uma fiscalização efetiva e permanente na Administração Pública, passível de ser responsabilizada nos termos do § 1º do Artigo 74 da Constituição Federal.

Os servidores que compõem o controle interno, assim operacionalizado, acompanhando diuturnamente a administração,

¹⁶² GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 221.

saberão melhor aquilatar se há necessidade ou não de determinados empreendimentos, se o interesse público, a legalidade, legitimidade e economicidade estão ou não sendo atingidos, bem como se as medidas corretivas serão tomadas imediatamente.

Deixaria de existir esta distância temporal entre uma auditoria e outra, como atualmente acontece. O contato entre os Órgãos de Controle, com a utilização da Internet, seria quase que em tempo real.

O Bundesrechnungshof para confiar nos seus denominados officers de pré-auditoria, remete orientações que deverão ser seguidas rigorosamente. Inclusive nomeação ou exoneração deste pessoal, conta com sua aprovação; esta situação, para ser operacionalizada, no Brasil, exige uma revisão na legislação.

Sabe-se, porém, que a grande dificuldade é o interesse político na realização de tais mudanças; isso dificulta a implantação/implementação, mas não impede que a sugestão seja pelo menos discutida.

6.2 - A natureza política das decisões

Ao focalizar a natureza política das decisões dos Tribunais de Contas, compete reafirmar a não existência do ato político como entidade autônoma, conforme preconizado por Hely Lopes Meirelles:

"O que existe, a nosso ver, é sempre *ato administrativo, ato legislativo ou ato judiciário* informado de *fundamento* político. O impropriamente chamado *ato político* não passa de um ato de governo, praticado discricionariamente por qualquer dos agentes que compõem os Poderes do Estado. A lei é um ato legislativo com *fundamento político*; o veto é um ato

executivo com *fundamento político*; a suspensão condicional da pena é um ao judiciário com *fundamento político*.¹⁶³

Considera-se a discricionariedade administrativa, conforme escreve Maria Sylvia Zanella Di Pietro: "a faculdade que a lei confere à Administração para apreciar o caso concreto, segundo critérios de oportunidade e conveniência, e escolher uma dentre duas ou mais soluções, todas válidas perante o direito"¹⁶⁴

É importante, ainda, lembrar os ensinamentos de Eduardo Lobo Botelho Gualazzi, sobre a natureza jurídica e a eficácia das decisões dos Tribunais de Contas no Brasil: "Com efeito, os Tribunais de Contas no Brasil, emitem *vereditos administrativos*, mas não exercem jurisdição *stricto sensu*, privativa do Poder Judiciário.(...) a Corte de Contas não julga, não tem funções judicantes, não é órgão integrante do Poder Judiciário, pois todas as suas funções, sem exceção, são de *natureza administrativa*"¹⁶⁵

Considerando o exposto, nega-se a possibilidade de discricionariedade nas decisões dos Tribunais de Contas, por ser obrigação do julgador a busca da solução prevista na Lei. Na discricionariedade existe a vontade do agente público e a opção por uma das decisões possíveis. Mesmo admitindo a possibilidade de o Conselheiro agir discricionariamente, esta discricionariedade estaria delimitada pela Lei.

¹⁶³ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 34-35.

¹⁶⁴ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Discricionariedade Administrativa na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1991. p. 41.

¹⁶⁵ GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. *Regime Jurídico dos Tribunais de Contas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1992. p. 203.

De acordo com o Artigo 71, inciso I da Constituição Federal, compete ao Tribunal de Contas: "Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento". No entanto, a ementa sobre as contas do Governo Federal referente ao exercício de 1991, com transcrição abaixo, comprova a desobediência do Tribunal de Contas à própria Constituição:

"Contas do Governo. Parecer prévio. Exercício de 1991. Síntese do relatório. Exame e avaliação dos aspectos legais, contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais do Balanço Geral da União e do Relatório do Departamento do Tesouro Nacional. Colapso do sistema de fiscalização das despesas do Governo. Baixa atividade das funções sociais e alta intervenção na mudança da estrutura econômica. Estratégia recessiva não conseguiu debelar a inflação. Contas em condições de serem julgadas pelo Congresso Nacional. Absteve-se de votar o Ministro Fernando Gonçalves por considerar que o Parecer deve expressar a aprovação ou rejeição das contas."¹⁶⁶

Observa-se que o Tribunal de Contas da União, desrespeitando a Constituição Federal, negou-se a emitir o parecer prévio. Existe uma frase na ementa que é paradigmática: "Colapso do sistema de fiscalização das despesas do governo." E mesmo assim, o Tribunal, para não aconselhar a desaprovação das contas de 1991, preferiu não emitir o parecer.

O Ministro Relator, após um longo arrazoado, que apontava, pelas razões expostas, para a emissão de um parecer negativo, assim justificou a não emissão de parecer:

"Seguindo essa linha de raciocínio, entendo que não será oportuno incluir nesse documento qualquer recomendação ou determinação mas tão somente

¹⁶⁶ BRASIL. Tribunal de Contas da União <<http://www.tcu.gov.br>> 10/11/98.

sugestões que poderão ou não ser acolhidas pelo Congresso Nacional quando do julgamento destas contas. Caso o Tribunal entenda que alguma matéria deva merecer estudo mais aprofundado e ser objeto de imediata recomendação ou determinação ao Poder Executivo, poderá fazê-lo em processo específico a ser examinado em Sessão Ordinária e enviado diretamente ao Presidente da República.”¹⁶⁷

As Contas de 1991, corresponderiam ao 57º Parecer Prévio do Tribunal de Contas; constata-se que, em todos os anteriores, houve a emissão do respectivo parecer. Conforme o Ministro Fernando Gonçalves “Dizer ao Congresso apenas que as contas podem ser julgadas, como propõe o Relator, a meu ver, é abdicar da competência constitucional de emitir previamente o Parecer. Seria redundante afirmar que as contas devem ser julgadas pelo Congresso, vez que o texto constitucional assim já dispõe expressamente”.

No entanto, o fato mais grave é que o Ministro que se absteve de votar, por não concordar com a negativa de emissão do parecer, pretendia, na realidade, que o Tribunal de Contas emitisse parecer favorável. Eis o que diz o Ministro:

“29. As presentes contas, como assinala o Relator, apresentam Balanços e demonstrações elaboradas de acordo com a lei. As ações de governo, mesmo com várias metas e programas não realizados plenamente, foram executadas setorialmente em 85,2% da previsão e não evidenciam distorções ou ilegalidades que possam aconselhar a sua rejeição pelo Congresso Nacional.

30. Tecnicamente, a rejeição das contas só seria viável se irregularidades muito graves tivessem ocorrido na execução dos três diplomas fundamentais sobre os quais se exercem a ação do Estado, quais sejam o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual.

¹⁶⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União < <http://www.tcu.gov.br> > 15/11/98.

31. Segundo a análise da Secretaria de Contas do Governo e Transferências Governamentais, bem como do próprio Relator, a política administrativa e financeira do governo desenvolveu-se dentro da normalidade legal, nada havendo a inquirir ao Sr. Presidente da República. Se houvesse, caberia ao Tribunal representar ao poder competente para julgamento de responsabilidade.

32. Opinar pela aprovação das presentes contas, contudo, é bom que se deixe claro, não significa julgar regular a gestão econômico-financeira dos agentes públicos, que ao Controle Externo se submetem e só por decisão do Tribunal podem receber quitação. Nesta assentada, embora tenha analisado as presentes contas e esteja em condições de opinar sobre o seu mérito, abstenho-me de votar porque entendo que o PROJETO de PARECER apresentado pelo nobre Relator, não é conclusivo, nos termos regimentais e na forma da Preliminar por mim suscitada.¹⁶⁸

Inúmeros outros casos, caracterizando que os Tribunais de Contas decidem de forma político/partidário, poderiam ser apresentados. No entanto, a situação das contas do Governo Federal, correspondente ao exercício de 1991, conforme aqui exposto, é bastante emblemática e dispensa outras provas.

A decisão não deveria ser política, conforme inicialmente exposto, tampouco discricionária, porque para ser deveria contar com adequação ao disposto na Lei. O posicionamento de Hely Lopes Meirelles reflete a realidade:

"Não se confunda a Política no sentido em que a conceituamos - forma de atuação do homem público visando a conduzir a Administração à realização do bem comum - com a política partidária que lamentavelmente se pratica entre nós como meio de galgar e permanecer no poder, através de prestígio eleitoral. Nesse sentido, é carreirismo e não atividade pública que mereça qualquer consideração doutrinária."¹⁶⁹

¹⁶⁸ BRASIL. Tribunal de Contas da União < <http://www.tcu.gov.br> > 16/11/98.

¹⁶⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.p. 35.

Uma outra maneira de tentar coibir este tipo de procedimento por parte dos Ministros e Conselheiros de Tribunais de Contas, seria - de acordo com Odete Medauar, ao tratar da escolha do componentes destes colegiados - a realização de concurso público para provimento dos cargos.

"Melhor seria que a indicação ocorresse mediante concurso público de títulos e provas, dentre os portadores de diploma de curso superior, nas áreas de direito, administração, economia ou ciências contábeis, realizado por integrantes de tribunais do Poder Judiciário."¹⁷⁰

A análise da retrospectiva histórica leva à conclusão de que, no Brasil, trocou-se lamentavelmente, a partir de 1967, a auditoria prévia, mais adequada, conforme se comprova pelos procedimentos adotados em outros países e pelo entendimento da doutrina mencionada, por uma auditoria posterior que, de regra, fiscaliza o ato administrativo após a sua execução, quando pouco ou nada pode ser feito,

Comprova-se ainda o que é constatado em tantas denúncias divulgadas pela mídia: o Tribunal de Contas não tem conseguido controlar a despesa a tempo de evitar os desvios de recursos públicos. A atual estrutura de fiscalização não conseguirá tal intento, eis que não troca informações com o controle interno e audita após a execução do ato.

O pronunciamento do Senador Antônio Carlos Magalhães, evidencia a não existência de controle. Ainda, falar em controle remete a semânticas diversas, onde o interesse implícito não tem o

¹⁷⁰ MEDAUAR, Odete. *Controle da Administração Pública*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1993. p.144.

mesmo significado do interesse público. A paridade entre eles teria, com certeza, determinado providências imediatas.

Sugere-se, para um melhor controle da despesa pública, um entrosamento entre controles interno e externo, com troca de experiências e informações, onde aquele passaria a trabalhar segundo as orientações do Tribunal de Contas. Esse procedimento possibilitaria um exame prévio dos atos administrativos, decretando a diminuição do desperdício de recursos públicos.

Constata-se ainda que o Tribunal de Contas tem decidido politicamente, situações que mereceriam uma decisão técnica; para que tal procedimento se efetive, as nomeações para tais cargos, deveriam ser através de concurso público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Teve-se a pretensão, neste trabalho, de trazer considerações críticas sobre os controles externo e interno, efetuados pela Administração Pública em nosso país.

Os gregos já se preocupavam em controlar os atos emanados do poder público. Na atualidade, os órgãos de controle sofreram mudanças significativas e dividem-se em Tribunais de Contas e Controladorias; sua ação objetiva principalmente, o controle prévio, concomitante e sucessivo.

Da pesquisa efetivada no Direito Estrangeiro, constatou-se serem efetuados os mais diversos tipos de controle; um ponto comum, porém, ficou evidente: é a grande preocupação com o controle prévio, pelo qual a despesa somente poderá ser contratada após vistada pelo Órgão de Contas. Nos países onde não existe este visto impeditivo, encontra-se um sistema de controle interno muito forte, que avalia as despesas de acordo com os resultados alcançados, estabelecendo a relação custo/benefício da ação administrativa. Na Alemanha, por exemplo, o trabalho do controle interno deve obedecer a orientação do Tribunal de Contas; inclui-se também a própria nomeação e exoneração do pessoal nas incumbências a serem aprovadas pelo Bundesrechnungshof.

No Brasil, entende-se inadequado o controle da Administração Pública efetivado pelos Tribunais de Contas, eis que executam uma fiscalização exclusivamente posterior, incapaz de identificar uma irregularidade a tempo de contê-la e evitar desvios e desperdícios de recursos públicos. Os controles sobre a legitimidade e economicidade, principalmente, não são observados, mesmo que expressamente determinados pela Constituição Federal.

Também o controle interno da Administração Pública praticamente inexistente. Teria, como obrigação, auxiliar o controle externo em sua missão institucional, controlando a eficácia e a eficiência da despesa pública, bem como avaliando o cumprimento das metas previstas no orçamento. A Constituição Federal no § 1º do Artigo 74, previu: "Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária." Observa-se que os controles internos ainda não foram instituídos ou não têm observado o dispositivo constitucional.

Ratifica-se ainda o entendimento de que as questões envolvendo a Moral e a Administração Pública, não têm recebido tratamento adequado. Os administradores comumente têm desperdiçado os recursos dos contribuintes, desconsiderando o Interesse Público, a Ética, a Moralidade e a Não-moralidade. A Moralidade Administrativa, elevada a princípio constitucional pela Carta de 1988, deve estar presente na Administração Pública em todos os seus atos. Portanto, o princípio da Moralidade Administrativa e a Ética se colocam num plano de absoluta indispensabilidade no controle interno e externo, visando, em tese, evitar desvios e desperdícios de recursos públicos.

Oferece-se, ao final, para debate acadêmico, a sugestão de uma *simbiose* entre o controle interno e externo, com o objetivo da efetiva adoção de um controle prévio. Esta fiscalização possibilitaria um controle diuturno, por parte do controle interno, com o apoio indispensável do controle externo. Entende-se que, adotado este sistema, impedir-se-á grande parte dos desvios de recursos públicos, eis que as irregularidades seriam constatadas em seu início, o que possibilitaria a ação do Tribunal de Contas impedir a sua continuidade. Esta *simbiose* diminuiria, inclusive, as influências político/partidárias, por ocasião das decisões dos processos administrativos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Livros

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993. 523 p.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. 553 p.

_____. **Direito Administrativo e Constitucional**. Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba, organizado por Celso Antônio Bandeira de Melo. São Paulo: Malheiros, 1997. 632 p.

BARBOSA, Ruy. **Exposição de motivos da Criação do Tribunal de Contas da União**, Decreto-Lei nº 966-A, de 7 de novembro de 1890.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. 273 p.

_____. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 1994. 345 p.

_____. **Comentários à constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1992. 434 p.

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Financeiro e Orçamentário**. São Paulo: Atlas, 1995. 150 p.

CAMPOS, Roberto. **A Lanterna na Popa**. Rio de Janeiro: Editora Topbooks, 1994. 814 p.

CARLIN, Volnei Ivo. **Deontologia Jurídica, Ética e Justiça**. 2 ed. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1997. 187 p.

CITADINI, Antônio Roque. **O Controle Externo da Administração Pública.** São Paulo: Editora Max Limonad, 1995. 122 p.

CRETELLA JR., José. **Curso de Direito Administrativo.** 13 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 640 p.

CONTI, José Maurício. **Direito Financeiro na Constituição de 1988.** São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1998. 131 p.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1995. 567 p.

_____. **Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988.** São Paulo: Atlas, 1991. 180 p.

DOUGLAS, Paul H. **Ética de Governo.** Tradução de Anamaria Barreto Gomes da Silva. Rio de Janeiro: Forense, 1964. 312 p.

FARIA, José Eduardo. **A crise constitucional e a restauração da legitimidade.** Porto Alegre: Fabris Editor, 1985. 231 p.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988.** São Paulo: Saraiva, 1992. v.2, 530 p.

FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial. **Manual de Direito Financeiro e Tributário.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1994. 285 p.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira.** São Paulo: Saraiva, 1990. 540 p.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Curso de Direito Administrativo.** São Paulo: Malheiros, 1994. 418 p.

_____. **O Controle da Administração Pública.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1991. 48 p.

_____. O Princípio da Moralidade Administrativa e o Direito Tributário. In: **Direito Administrativo e Constitucional.** Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997. 460 p.

FRANCO SOBRINHO, Manuel de Oliveira. **O Controle da Moralidade Administrativa.** São Paulo: Saraiva, 1974. 287 p.

_____. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa.** Curitiba: Genesis, 1993. 175 p.

FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais.** São Paulo: Malheiros, 1997. 212 p.

GASPARINI, Diogenes. **Direito Administrativo.** 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992. 636 p.

GIANOTTI, José Arthur. Moralidade Pública e Moralidade Privada. In: **Ética.** São Paulo: Cia das Letras, 1992. 394 p.

GILLES, Pierre Weil. **A Nova Ética.** Rio de Janeiro: Editora Rosa dos Tempos, 1993. 88 p.

GUALAZZI, Eduardo Lobo Botelho. **Regime Jurídico dos Tribunais de Contas.** São Paulo: Editor Revista dos Tribunais, 1992. 342 p.

LAFER, Celso. A Mentira: Um Capítulo das Relações entre a Ética e a Política. In: **Ética.** São Paulo: Cia das Letras, 1992. 394 p.

LIMA, Ruy Cirne. **Princípios de Direito Administrativo.** 5 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1982. 320 p.

LOPES, Maurício Antônio Ribeiro. **Ética e Administração Pública.** São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1993. 88 p.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1996. 455 p.

_____. **Controle da Administração Pública.** São Paulo: 1993. Editora Revista dos Tribunais, 1993. 187 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo.** 22 ed. São Paulo: Malheiros, 1996. 733 p.

OSÓRIO, Fábio Medina. **Improbidade Administrativa.** 2 ed. Porto Alegre: Síntese, 1998, 421 p.

PALDES VALÉRIO, Walter. **Programa de Direito Financeiro e Finanças.** 5 ed. Porto Alegre: Editora Sulina, 1995. 205 p.

PAZZAGLINI FILHO, Marino. **Improbidade Administrativa**. São Paulo: Atlas, 1996. 217 p.

ROSA JR.; Luiz Emygdio F. da **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. 732 p.

SHEERAN, Patrick. **Ethics in Public Administration: A Philosophical Approach**. USA: Praeger, 1993. 165 p.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1995. 730 p.

TELLES, Antonio A. Queiroz. **Introdução ao Direito Administrativo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995. 488 p.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 394 p.

2. Artigos

AFFONSO, Sebastião Batista. Tribunais de Contas no Contexto do Poder Judiciário. *In: Revista do TCU* nº 74, out-dez/1997. p. 25-40.

BORGES, Alice Gonzales. Interesse Público: Um Conceito a Determinar. *In: Revista de Direito Administrativo* nº 205, 1996. p.109-116.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Competência dos tribunais de contas na constituição de 1988. *In: Revista de Direito Público* n.º 89.

CHAUI, Marilena. Público, Privado, Despotismo. *In: Ética*. São Paulo: Cia das Letras, 1992. 394 p.

FERRAZ, Sergio. O Controle da Administração Pública na Constituição de 1988. *In: Revista de Direito Administrativo*, nº 188, p.65-73.

FIGUEIREDO. O Controle Externo Aplicado pelo Tribunal de Contas da União. *In: Revista do Tribunal de Contas da União*, nº 60, 1994. p. 33-44.

- GHISI, Adhemar Paladini. A Independência do Controle Interno. *In: Revista do Tribunal de Contas da União*, nº 55, 1993. p. 39-51.
- KNIJNIK, Danilo. O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. *In: Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul* nº 2, p. 135-150.
- LAZZARINI, Álvaro. Ética e Sigilo Profissionais. *In: Revista de Direito Administrativo*, nº 204, 1996. p.53-64.
- MILESKI, Hélio Saul. O Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. *In: Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul*. Edição Especial, 1995. p. 35-41.
- MOREIRA NETO, Diogo De Figueiredo. Moralidade Administrativa - do conceito a efetivação, *In: Revista de Direito Administrativo* nº 190. Rio de Janeiro, 1992. p.1-251.
- NALINI, José Renato. A Ética nas Profissões Jurídicas. *In: Lex Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*, nº 225, set/1997.
- OINEGUE, Eduardo. Os Juizes como Réus. *In: Revista Veja*, edição 1590, mar/99, p.36-39.
- OLIVEIRA, João Gualberto. Vinte e cinco anos do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. *In: Revista do Tribunal de Contas Estado S. Paulo* nº 33, 1973. p. 131-150.
- REQUIÃO, Altamirando. Da Fiscalização e Tomada de Contas das Autarquias, pelos Tribunais de Contas. *In: Anais do 1º Congresso de Tribunais de Contas do Brasil*, 1958. p. 751-775.
- SADER, Emir. O Estado Imoral, *In: Jornal Folha de São Paulo*, Tendências/Debates, dez/1997.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legitimidade democrática e o tribunal de contas. *In: Revista de Direito Administrativo*, n.º 194, out-dez/1993. p. 31-45
- VILAÇA, Marcos Vinícios Rodrigues. A Ética e os Poderes das Entidades Fiscalizadoras Superiores. *In: Revista do Tribunal de Contas da União* nº 62. Brasília: out-dez/94, p. 20-26.

3. Internet

ALEMANHA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_germa.htm>
ARGENTINA - <<http://www.tribctas.gba.gov>>
AUSTRIA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_austr.htm>
BÉLGICA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_austr.htm>
BRASIL - Ministério da Fazenda: <<http://www.fazenda.gov.br>>
_____ Jornal Zero Hora: <<http://www.zh.com.br>>
_____ Secretaria do Tesouro Nacional: <<http://www.stn.gov.br>>
_____ Senado Federal: <<http://www.senado.gov.br>>
_____ Supremo Tribunal Federal: <<http://www.stf.gov.br>>
_____ Tribunal de Contas da União: <<http://www.tcu.gov.br>>
DINAMARCA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_denma.htm>
ESPANHA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_spain.htm>
FINLÂNDIA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_finla.htm>
FRANÇA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_franc.htm>
GRÉCIA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_greec.htm>
HOLANDA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_nethe.htm>
INGLATERRA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_unite.htm>
IRLANDA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_irela.htm>
ITÁLIA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_italy.htm>
LUXEMBURGO - <http://www.open.gov.uk/nao/st_louxem.htm>
PORTUGAL - <http://www.open.gov.uk/nao/st_portu.htm>
SUÍÇA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_swede.htm>
UNIÃO EUROPÉIA - <http://www.open.gov.uk/nao/st_euroc.htm>
USA - <<http://www.gao.gov>>